

7. . . . .  
UNIVERSIDAD AUTONOMA DE MADRID

# PRINCIPIOS Y NORMAS DE CONTABILIDAD

HISTORIA, METODOLOGIA Y ENTORNO DE LA  
REGULACION CONTABLE

-o0o-

Reg. AEE - 36.611 M

Tesis Doctoral que para su acceso al grado de Doctor presenta  
D. Jorge Tuá Pereda, bajo la dirección del Catedrático Dr. D.  
Leandro Cañibano Calvo



Dubitando, ad veritatem per-  
venimus.

CICERON

Los descubrimientos científicos  
normalmente son producto de la  
atmósfera intelectual en que se  
producen.

SANTIAGO RAMON Y CAJAL





## P R O L O G O

La referencia a los principios de contabilidad generalmente aceptados ha penetrado en nuestra práctica diaria y es habitual encontrarla en libros de texto, en informes de auditoría e, incluso, con esta o con denominación similar, en la propia legislación mercantil. No es menos cierto, sin embargo, que el término principios pertenece a esas categorías semánticas a las que se alude con frecuencia, sobre las que existe un cierto entendimiento tácito, pero que muy pocas veces son debidamente explicitadas; es curioso observar como, en ocasiones, el uso vacía de contenido las palabras y el convencionalismo se impone a la propia razón. Al menos, en nuestro país, esta circunstancia nos parece un hecho real, en donde, por razones históricas, tales principios adolecen de una notable falta de concreción y desarrollo. El Plan General de Contabilidad es un paso importante, no hay duda, pero constituye tan sólo el primer peldaño, la piedra angular de un edificio del que, hasta el momento, no contamos sino con los cimientos.

No obstante, estamos atravesando una etapa de intensos cambios, a los que no es ajeno el ámbito de la información financiera. Nada tiene de extraño esta trayectoria que, si no fuera por lo aparatoso del término, podría calificarse de revolución contable; en ella concurren, al menos, dos elementos que hacen lógico el camino recorrido: de un lado, la información financiera es un subproducto del desarrollo económico, a cuyo compás evoluciona y con el que presenta una clara y mutua interrelación de causa a efecto y de efecto a causa; de otro lado, el Derecho Comparado y la creciente comunicación y actividad mercantil entre diferentes países, hacen que nuestras estructuras jurídicas y sociales sean cada vez más permeables a la aprehensión de los avances logrados en otros ámbitos de la comunidad internacional. El caso es que, de manera autónoma o inducida o, posiblemente, por ambas razones a la par, la última década ha sido testigo de una notable mutación en las realizaciones prácticas de nuestra disciplina, cuyas manifestaciones están en la mente de todos: desde la ausencia, prácticamente absoluta, de normas hasta las adaptaciones sectoriales del Plan General, desde el enfoque legalista y formal de la legislación mercantil hasta el Anteproyecto de

Ley de Sociedades Anónimas, desde la carencia de regulación profesional hasta los Documentos AECA, el camino recorrido es importante y, sin embargo, la contabilidad no ha hecho en estos pagos sino comenzar una mucho más ambiciosa singladura.

En este marco, la regulación contable presenta indudables atractivos, que la hacen digna de atención, especialmente cuando en nuestro ámbito es todavía incipiente el cuerpo de criterios y reglas que, suficientemente desarrollado, pueda servir de referencia al usuario, a la empresa emisora de la información financiera y al profesional de ha de certificar su adecuación, de acuerdo con los denominados principios de contabilidad generalmente aceptados.

El tema principios constituye, por tanto, un prometedor campo de estudio, circunstancia que nos ha animado a dedicar algún esfuerzo a esta materia, continuando y aprovechando alguna experiencia previa, adquirida a través de ciertos trabajos de armonización realizados en sendas comisiones del Instituto de Planificación Contable y de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. La elección temática para este trabajo estaba, por tanto, clara y ha venido condicionada tanto por las aludidas circunstancias del entorno como por la propia trayectoria de quien esto escribe. Los *werturteile* y *werbezi-* chung, juicios de valor que condicionan y encauzan la actividad científica, han obrado en este caso, como en tantos otros, con la fuerza y precisión con que Max Weber los describiera.

No fue fácil, sin embargo, fijar los límites concretos en que había de desarrollarse nuestro trabajo, teniendo en cuenta la situación descrita para nuestro país, que contrasta con la de otros ordenamientos en los que existe abundante, decantada, aunque no siempre unánime doctrina al respecto. Cabían, pues, dos alternativas: delimitar una parcela concreta de la regulación contable y analizarla a fondo o, por el contrario, tratar de ofrecer una visión panorámica, posiblemente más rica en matices pero, desde luego, menos profunda. Hemos optado por el segundo camino, aún a sabiendas de que toda aportación de este tipo tiene una lógica tasa de sustitución entre la amplitud con que se concibe y los logros que en cada parcela del mismo se consiguen; parecía, sin embargo, más adecuado sentar unas incipientes y modestas bases de índole

global y dejar para ocasiones posteriores y para expertos quizás más -  
cualificados, el desarrollo en profundidad de sus extremos. En esta lí-  
nea, nos hemos conformado con tratar de responder a cuestiones concep-  
tuales tales como ¿qué son los principios de contabilidad? ¿qué debe-  
rían ser? ¿qué papel y lugar ocupan en la epistemología contable? ¿có-  
mo se han determinado a lo largo del tiempo? ¿cuáles son los puntos de  
partida con los que deberían elaborarse?

Con ello, el trabajo que presentamos tiene un doble objeto: des-  
cribir los orígenes y trayectoria de la regulación contable, poniendo  
especial énfasis en las realizaciones norteamericanas y, al amparo de  
esta descripción, analizar las dificultades y alternativas metodológi-  
cas con que se enfrenta, en la confianza de que esta sistemática ha-  
bría de conducir a algunas conclusiones al respecto. A este propósito  
general responden las tres grandes partes, historia e instituciones, -  
metodología y entorno, en que ha sido dividida la obra.

La primera parte trata de reconstruir, en apretada síntesis, la  
historia de la regulación contable y, en especial, el proceso de géne-  
sis de la expresión principios de contabilidad generalmente aceptados.  
Se ha escogido para ello el marco estadounidense, porque puede decirse  
que es en él donde se gesta o, al menos, donde recibe un fuerte impul-  
so la expresión en cuestión que, a la luz de su evolución histórica, -  
toma un significado mucho más sociológico que científico. Hay un tanto  
de convencionalismo en este proceso formativo que, nos parece, es dig-  
no de ser tenido en cuenta en un momento en el que alguna de nuestras  
instituciones profesionales, de nuevo cuño, ha emprendido un camino si-  
milar. La historia siempre ofrece elementos de juicio apropiados para  
la reflexión y puntos de apoyo para fundamentar acciones futuras; la -  
filosofía popular expresa esta realidad con un buen número de tópicos  
que, a pesar de este carácter, encierran un tanto de verdad: la histo-  
ria no sigue, comienza de nuevo, afirma una versión, quizás la de ma-  
yor fuerza, de aquella filosofía.

La breve historia que narramos trata de trascender el mero rela-  
to de los hechos y, con las limitaciones lógicas de espacio y aún de -  
método, poner el punto de mira en la raíz socioeconómica de lo ocurri-  
do; en especial, hay algo que en ella queda claro: las tensiones y ci-

culos de acuerdo y desacuerdo, de encanto y desencanto, que continuamente acompañan a la regulación en su devenir evolutivo. La emisión de normas se convierte de este modo en un proceso dinámico, en cierto modo -- cambiante, en el que los organismos reguladores adaptan sus propias estructuras y sus planteamientos conceptuales a las exigencias del entorno, normalmente con el retraso lógico de toda institución. No en vano -- pueden encontrarse en la literatura contable calificativos, en ocasiones desdeñosos o poco corteses: "apagafuegos" o epítetos similares son expresiones presentes en aquella literatura y que podrían traducirse a un lenguaje algo más erudito afirmando que, a tenor de su historia, la regulación contable se presenta como la lucha del mitológico Hércules contra la Hidra cuyas cabezas se multiplicaban a medida que el héroe -- conseguía cercenarlas. La comparación no es tan exagerada como pudiera parecer a primera vista: tras el criterio de la general aceptación, se reclama el establecimiento de una metodología conceptual adecuada; instituida ésta, se requiere la participación en la regulación de exper--tos no estrictamente contables; reorganizadas las estructuras de la -- emisión de principios y sustituido el APB por su sucesor, el FASB, se comienza a utilizar con cierta profusión el argumento de los efectos -- económicos de la norma; cuando la regulación comienza a prestar aten--ción a estos extremos, se discute el papel de la teoría contable en la emisión de normas... y así sucesivamente, en un proceso dialéctico que previsiblemente sea ilimitado e inevitable, pero que va dejando un rico sedimento doctrinal que contribuye a que el programa de investigación en marcha vea progresivamente ampliado su núcleo firme.

La historia narrada confluye en una descripción de las institu--ciones que actualmente concurren en la regulación estadounidense, formándose entre ellas un equilibrio constituido por tres pilares básicos que, en términos próximos a los weberianos, hemos calificado respectivamente de autoridades racional --el FASB-- doctrinal --la AAA-- y gubernamental --la SEC-- y que contribuyen a aquel proceso dinámico, de profunda raíz sociológica, que trata de velar simultáneamente, al menos en -- teoría, por la triple función que pretende: mantener el nivel técnico, asegurar un mínimo de representatividad y salvaguardar en cierto modo la incardinación de la regulación con objetivos macrosociales o macroeconómicos. También aquí el caso norteamericano presenta interés, por estas razones y, además, por la clara influencia que las normas emana-

das de estas instituciones ejercen en el mundo occidental, incluida la normalización internacional.

La parte histórica se completa con dos descripciones adicionales que también son dignas de interés: de un lado, el marco de instituciones a nivel internacional, sus formas de proceder y su estructura y, - de otro lado, la descripción de la situación española, en la que se ha hecho especial hincapié en el contraste entre los viejos condicionantes y las nuevas perspectivas, con algunas reflexiones a este último - respecto.

El proceso descrito de ciclos de acuerdo y desacuerdo en torno a la norma contable tiene su origen en la propia naturaleza del conocimiento científico. Por otro lado, los procedimientos y sustentos conceptuales utilizados en la regulación, no siempre son los que deberían emplearse, a la luz de la naturaleza de la contabilidad como disciplina científica o, al menos, así nos parece. A ello hay que añadir que - el concepto de principio, habitual en la regulación, no siempre coincide con el que se desprende de la propia epistemología contable. Todo - ello exigía de un amplio planteamiento metodológico, objeto de la segunda parte que, de este modo, se convierte en el núcleo principal del presente trabajo. La dialéctica, elemento motor del saber humano y justificante de un cierto grado de desacuerdo, está también presente en - esta parte, como trata de poner de manifiesto el título que la precede: en búsqueda de la metodología adecuada, que quiere reflejar el carácter dubitativo, hipotético y, en cierto modo, relativo del conocimiento científico.

También en esta segunda parte hay un buen componente descriptivo, el relativo a las construcciones de principios realizadas por organizaciones emisoras de normas y los planteamientos teóricos subyacentes en nuestra disciplina y, por ende, en la regulación; pero, junto a las descripciones, se incluye un cierto grado de reflexión sobre los principales conceptos de la epistemología contable y, en especial, sobre el papel de la regulación en la misma.

El intento metodológico pretendido exige sentar unas bases conceptuales previas que, en nuestro caso, giran en torno a dos cuestiones --

fundamentales, no por conocidas, menos dignas de atención: juicios de valor y socioepistemología del conocimiento constituyen los dos capítulos iniciales de esta segunda parte, que tratan de establecer un punto de partida con el que enjuiciar y en el que pueda quedar enmarcado el contenido restante de esta segunda parte, así como la totalidad de la tercera, al menos en su esencia metodológica. El debate continuo -- entre normativismo y positivismo y el relativismo sociológico de la actividad científica nos parecen instrumentos importantes a la hora de analizar lo que ha sido la regulación contable en sus cincuenta años de existencia y lo que pueda ser en un futuro. En principio, pueden estos extremos parecer ajenos a la propia normalización pero entendemos que no lo son tanto como podría deducirse de una primera impresión: la dicotomía normativismo-positivismo nos servirá para delimitar los conceptos y el instrumental lógico de nuestra disciplina, para sentar y distinguir sus ámbitos normativo y descriptivo y para situar en ellos tanto la regulación contable como el concepto de principios, tan habitual en la misma y, como hemos indicado, no siempre utilizado con corrección; además, la armonización contable ha empleado en demasía --- planteamientos positivos, cuando su objeto material exige de enfoques normativos, circunstancias todas ellas que, a nuestro modo de ver, -- avalan la atención dedicada a estos temas.

Por su parte, la socioepistemología científica, además de elemento justificante del desacuerdo, ha sido nuestro apoyo, a través de los conceptos lakatosianos de heurística positiva y negativa, para delimitar las etapas y, lo que nos parece más importante, los soportes conceptuales en que se ha sustentado la regulación contable en cada una de ellas, al socaire y como reflejo retardado de la evolución de la propia contabilidad y de sus planteamientos doctrinales. La alternativa normativismo-positivismo y los que denominamos subprogramas de investigación en la emisión de principios y normas, se configuran así como los dos elementos conceptuales primordiales en torno a los que -- gira una buena parte del presente trabajo. Por esa razón, siguiendo -- una costumbre relativamente habitual en aportaciones similares, hemos tratado de recoger, a modo de cabecera, dos frases que reflejen el espíritu con el que han sido concebidas las páginas que siguen: la expresión de Cicerón, que luego hemos de aplicar a Popper, aunque en -- principio se trata de un aforismo jurídico procesal, es un fiel reme-

do del relativismo científico y de la actuación de los juicios de valor, que pueden llevar a los hombres de ciencia a mantener posturas divergentes; por otro lado, la frase de Santiago Ramón y Cajal acerca de los descubrimientos científicos y de su ambiente intelectual, aunque quizás no fuera el caso de este ilustre científico el más adecuado para confirmarla es, además de un justo tributo a los que nos acompañan, un claro y sintético reflejo de lo que puede constituir un programa de investigación, en su acepción más pura.

La mencionada división en subprogramas de investigación, relativa a la emisión de normas contables, se realiza, en breve bosquejo, en el capítulo 12, en el que, además, se analizan los posibles derroteros que pueda tomar la regulación en un futuro más o menos próximo, a la luz de algunas propuestas presentes en la literatura contable. Dado el carácter normativo de la regulación, su posible vinculación a objetivos alternativos y los prececentes a la situación actual, a los que nos hemos referido, nada tiene de extraño el que puedan producirse nuevos cambios en el punto de mira de la regulación. De esta manera, el mencionado capítulo doce establece sinteticamente, como puente de unión entre los dos anteriores y los siguientes, los cimientos conceptuales que se desarrollan en el resto de la segunda parte y compendia las características de cada uno de los subprogramas en presencia, al tiempo que discute el rumbo y las alternativas que se ofrecen a la regulación contable.

Los capítulos 13 a 16 contienen la descripción de las construcciones metodológicas, tanto doctrinales como de organismos profesionales, elaboradas con la metodología del subprograma lógico y que suelen conocerse bajo la denominación de declaraciones de principios. Todas ellas han tenido una clara incidencia en el desarrollo conceptual de nuestra disciplina y en el caso de las organizaciones profesionales han servido de punto de partida, de justificación teórica y de aglutinante sociológico, para la emisión de normas destinadas a la práctica. No obstante, estas construcciones son, como tendremos ocasión de poner de manifiesto, aplicaciones específicas de la teoría general contable a casos concretos y no teorías generales propiamente dichas, como se ha pretendido en ocasiones.

La diferenciación entre las vertientes positiva y normativa de nuestra disciplina y la distinción entre teoría general y sus aplicaciones, así como el análisis de sus consecuencias para la regulación, es el objeto principal del capítulo 17, que tiene como principal sustento la aportación teórica de Richard Mattessich, no por conocida, menos útil al objeto de situar la regulación en el contexto epistemológico de nuestra disciplina. Al mismo tiempo, en este capítulo se realiza una revisión crítica de la metodología utilizada en el subprograma lógico, no siempre adecuada y que en ocasiones se ha visto influenciada por construcciones positivistas. La elaboración de Moonitz, punto de partida del subprograma, con un decidido influjo en el posterior devenir de este tipo de declaraciones e incluso de la propia teoría contable, es una muestra clara de cómo un programa o subprograma de investigación parte de un punto inicial o de un conjunto previo de conocimientos, un núcleo firme que se mantiene y se perpetúa a sí mismo, hasta que es desplazado por nuevas concepciones. Como consecuencia del análisis crítico realizado en este capítulo, se establece, al final del mismo, el recorrido conceptual a seguir en la elaboración de una aplicación semántica de la teoría general y, en consecuencia, el itinerario lógico que necesariamente ha de plantearse la emisión de normas contables.

Sentados, como subproducto de dicho itinerario, los conceptos epistemológicos de postulado y principio y su aplicación a la contabilidad, el capítulo 18 se ocupa del postulado de entidad, básico a nuestro entender para el establecimiento de reglas contables y, sin embargo, objeto de poca atención tanto por la doctrina como por la regulación. La evolución en la concepción de la empresa es un claro determinante de la trayectoria seguida por nuestra disciplina y, en consecuencia, ha de configurar su futuro, incidiendo no solamente en la forma, sino también en aspectos sustanciales de las reglas contables que hayan de elaborarse en un horizonte temporal próximo. Es importante observar -y ello será el punto de partida de nuestro esquema argumental en dicho capítulo- como los conceptos jurídicos de la personalidad, --tanto mercantil como civil, la definición de empresa y la propia contabilidad, evolucionan en paralelo, decantando hacia concepciones eminentemente sociales.



Los programas de investigación, en su dinámica evolutiva, hacen aparecer nuevos apoyos conceptuales que progresivamente desplazan a los vigentes. Estas nuevas concepciones están representadas en la regulación contable -como antes lo habían estado en la doctrina- por la consideración de que los objetivos de la información financiera, superpuestos a la búsqueda de la verdad, típica del subprograma lógico, han de ser el punto de partida en que se asiente la elaboración de reglas para la práctica. Esta nueva concepción da lugar al que denominamos subprograma teleológico, cuyas construcciones, referidas respectivamente a Estados Unidos e Inglaterra, se describen en los capítulos 19 y 20.

Por último, el capítulo 21, final de esta segunda parte, trata de recopilar los enfoques doctrinales que concurren en el subprograma teleológico, así como los interrogantes que el mismo se plantea -al objeto de dilucidar cuales son los objetivos más adecuados para la información financiera y la mejor manera de lograrlos, cuestiones ambas de evidente incidencia en la regulación. Asimismo, se describen en este capítulo las tendencias actuales presentes en nuestra disciplina, que ya han comenzado a penetrar en la armonización contable.

La tercera parte aborda la vertiente positiva de la normalización contable, como reflejo de una nueva dirección, de claras connotaciones descriptivas, que trata de estudiar "lo que es", la realidad de los hechos que concurren en la regulación; este contexto constituye un importante punto de apoyo para la emisión de normas, no siempre tenido en cuenta y que avala el que enfoques normativos y positivos tengan su papel y su ámbito en nuestra disciplina. El trasfondo sociológico y económico de la norma contable es el núcleo central de este tercer y último bloque de capítulos del trabajo que presentamos y que podría haber sido el principal, de no ser porque el enfoque escogido fué otro diferente, más ambicioso en extensión pero, como indicábamos al comienzo de este ya largo prólogo, menos atento a pormenores que por sí solos hubieran requerido trabajos monográficos. El modelo sociológico, como marco que aglutina conductas y motivaciones suscitadas por la norma, sus efectos económicos, el papel de la empresa y, en especial, de sus gerentes, en la regulación y el ámbito

internacional son los elementos que, tan sólo a nivel de planteamientos generales, se analizan en esta tercera parte la cual, por obvios motivos, ha sido englobada bajo la denominación de entorno de la norma contable.

Somos conscientes de que, a pesar de la extensión del presente trabajo, sólo hemos aportado algunas pinceladas de lo que puede ser un estudio profundo en relación con los principios y normas contables. Al menos, estimamos haber ofrecido en el mismo una sistemática que pueda ser útil para abrir camino en el , por lo prolijo, dificultoso panorama de la regulación. Al mismo tiempo, hemos planteado más interrogantes que soluciones, pero en este caso queda también el recurso a la frase tópica, pero real: el primer paso para resolver los problemas es detectarlos. Si estos propósitos han sido alcanzados con relativo éxito, podremos darnos por satisfechos.

El prólogo, en este caso y dada la relativa extensión del resto del trabajo, debería haber deparado a sus posibles lectores la deferencia de su brevedad. No ha sido así, en un intento de ofrecer una visión global de su contenido y aún resta un capítulo importante, no menos largo, el de agradecimientos, obligado no sólo por la costumbre, sino también por los sentimientos del autor, que en este caso se ha apoyado esencialmente en fuentes bibliográficas y en ayudas conceptuales.

Las menciones en cuanto al primero de estos extremos, el bibliográfico, son importantes, por cuanto la infraestructura necesaria para la documentación no está en nuestro país tan desarrollada como sería de desear. Tras varios años previos y, en especial, después de los dos últimos de intenso trabajo de biblioteca, podría narrar un buen número de anécdotas, ampliamente expresivas de las vicisitudes que ha de atravesar y de las dificultades que puede encontrar en su camino quien emprende la tarea de documentarse en profundidad. No son, sin embargo, estos aspectos negativos los que queremos poner aquí de manifiesto, sino los muchos e inapreciables apoyos recibidos, especialmente valiosos cuando, como indicaba más arriba, el entorno de la investigación es poco propicio y, en ocasiones, hostil. Por estas razones me parece obligado hacer un breve recuento, que quizás resulte incompleto pero que,

al menos, manifiesta una sincera gratitud hacia aquellos que, estén o no reflejados en las líneas que siguen, contribuyeron generosamente a una tarea no siempre fácil.

José Antonio Gonzalo tuvo la rara habilidad de anticiparse en muchas ocasiones al discurrir de mis propias ideas, dejando anonimamente encima de la mesa del despacho que compartimos, el artículo o el documento que yo estaba buscando; su ayuda, que a buen seguro no reconocerá, ha sido constante y básica. Mari Paz Sánchez contribuyó, primero con su presencia y después a través de sus amigos en Estados Unidos, a acortar las distancias que nos separan de Connecticut, poniendo prácticamente a mi disposición los fondos de la Universidad de esa ciudad. Peter Donaghy y John Laidler, del School of Accountancy of the Newcastle Polytechnic, me orientaron en cuanto al estado actual de la literatura contable inglesa y fueron una continua fuente de documentación. Walter Rodríguez Figueroa, José Luis López Combarros y Oscar Yebra tuvieron que soportar en más de una ocasión mi obstinado empeño por conseguir una publicación concreta, a cuyo objeto no regatearon esfuerzo. Juan de Dios González Anleo y Mercedes -- Verdugo contribuyeron desde su especialidad, la Sociología, con un apoyo tanto más útil cuanto es un terreno tangencial a mi formación. El Instituto de Planificación Contable y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas pusieron sus fondos documentales a mi alcance, así como la Confederación Española de Cajas de Ahorros a cuya biblioteca, Mari Sol López Echevarría, debo no sólo su ayuda técnica, sino también su aliento en alguna que otra hora baja. Y dejó conscientemente para el final la tarea de un grupo de personas cuya dedicación resulta no sólo imprescindible, sino también entrañable para quienes convivimos con ellos y nos beneficiamos de su colaboración: María -- Sintés y su equipo han conseguido, con unos medios notablemente escasos, que la Biblioteca de la Facultad de Económicas de la Autónoma se convierta en un centro modelo en su género.

Las ayudas conceptuales fueron, asimismo, numerosas y no menos fundamentales; el relato de las personas con las que he cambiado impresiones y que han enriquecido este trabajo con importantes puntos de vista, haría excesivamente prolija esta ya larga lista. Pero no -

puedo pasar por alto la mención, al menos, de Leandro Cañibano, director de esta obra quien, además de su apoyo científico, ha sabido depararme otro de igual o incluso mayor importancia: el moral. Sepa el -- profesor y amigo, el grato sentimiento que produce en quien la recibe, la sensación de contar continuamente con una puerta abierta a la que recurrir.

Cantoblanco, abril de 1982.

## S U M A R I O

### PRIMERA PARTE : HISTORIA E INSTITUCIONES EN RELACION CON LA REGULACION PROFESIONAL.

#### CAPITULOS

- I. EL AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS Y LA ELABORACION DE NORMAS CONTABLES.
- II. EL AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS.
- III. THE FINANCIAL ACCOUNTING FOUNDATION. LA AUTORIDAD RACIONAL.
- IV. THE SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION. LA AUTORIDAD GUBERNAMENTAL.
- V. THE AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION. LA AUTORIDAD DOCTRINAL.
- VI. LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD EN EL DERECHO MERCANTIL - ESPAÑOL.
- VII. OTRAS MANIFESTACIONES DE LOS PRINCIPIOS CONTABLES EN --- NUESTRO PAIS.
- VIII. LA INTERNACIONALIZACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILI--  
DAD. LOS INTENTOS MUNDIALES.
- IX. LAS AREAS REGIONALES DE LA NORMALIZACION CONTABLE INTER-  
NACIONAL.

### SEGUNDA PARTE : EN BUSQUEDA DE LA METODOLOGIA ADECUADA

#### CAPITULOS

- X. EL DESACUERDO CIENTIFICO. UNA EXPLICACION EPISTEMOLOGICA.
- XI. EL DESACUERDO CIENTIFICO. UNA EXPLICACION SOCIOLOGICA.
- XII. SUBPROGRAMAS DE INVESTIGACION EN LA CONSTRUCCION DE PRIN-  
CIPIOS.
- XIII. LAS DECLARACIONES DE ORGANISMOS PROFESIONALES (I). EL -  
"BASIC CONCEPTS....." DEL A.P.B.

- XIV. LAS DECLARACIONES DE ORGANISMOS PROFESIONALES (II). OTRAS MANIFESTACIONES.
- XV. CONSTRUCCIONES INDUCTIVAS NO EstrictAMENTE PROFESIONALES.
- XVI. LOS INTENTOS DEDUCTIVOS: MOONITZ Y SPROUSE Y MOONITZ.
- XVII. DEL SUBPROGRMA LOGICO AL SUBPROGRAMA TELEOLOGICO.
- XVIII. EL POSTULADO DE ENTIDAD Y LOS PRINCIPIOS CONTABLES.
- XIX. LAS CONSTRUCCIONES DEL SUBPROGRAMA TELEOLOGICO (I): ESTADOS UNIDOS.
- XX. LAS CONSTRUCCIONES DEL SUBPROGRAMA TELEOLOGICO (II): GRAN BRETAÑA.
- XXI. IMPLICACIONES Y CONSECUENCIAS DEL SUBPROGRAMA TELEOLOGICO.

### TERCERA PARTE: EL ENTORNO DE LA NORMA CONTABLE.

#### CAPITULOS

- XXII. EL ENFOQUE SOCIOLOGICO.
- XXIII. LA POSICION DE LA EMPRESA ANTE LA REGULACION CONTABLE.
- XXIV. ALGUNAS REFLEXIONES EN TORNO A LOS EFECTOS ECONOMICOS DE LA NORMA CONTABLE.
- XXV. EL ENTORNO INTERNACIONAL.

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INDICES

# ABREVIATURAS UTILIZADAS

|  |  |
|--|--|
| AAA : American Accounting Association  | CUPE : Cuadernos Universitarios de Planificación Empresarial.    |
| AB : Abacus (Revista)  | EAA : European Accounting Association                            |
| ABR : Accounting and Business Research (Revista)                             | EE : Económicas y Empresariales (Revista)                        |
| AC : Accountancy (Revista)   | EJ : Economic Journal  |
| AECA : Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.     | ESCA : Escuela Superior de las Cajas de Ahorros                  |
| AER : The American Economic Review   | FAF : Financial Analysts Federation                              |
| AF : Análisis Financiero. Boletín del Instituto de Analistas de Inversiones. | FAJ : Financial Analysts Journal                                 |
| AM : The Accountants Magazine  | FASB : Financial Accounting Standards Board                      |
| AIA : American Institute of Accountants                                      | FE : Financial Executive (Revista)                               |
| AICPA : American Institute of Certified Public Accountants                   | FEI : Financial Executives Institute                             |
| AOS : Accounting, organisation and Society (Revista)                         | FIES : Fondo para la Investigación Económica y Social de la CECA |
| APB : Accounting Principles Board  | HBR : Harward Business Review                                    |
| APD : Asociación para el Progreso de la Dirección                            | HPE : Hacienda Pública Española (Revista)                        |
| ARE : Accounting Research (Revista)  | IASC : International Accounting Standards Committee              |
| AR : The Accounting Review   | ICAEW : Institute of Chartered Accountants of England and Wales. |
| ARS : Accounting Research Studies del AICPA                                  | ICJCE : Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.      |
| ASC : Accounting Standards Committee (Reino Unido)                           | IJA : International Journal of Accounting                        |
| ASR : Accounting Series Relaises (pronunciamientos de la SEC)                | IMCP : Instituto Mexicano de Contadores Públicos.                |
| AD : Alta Dirección (Revista)  | JAR : Journal of Accounting Research.                            |
| AE : Administración de Empresas (Revista. Buenos Aires)                      | JB : Journal of Business   |
| BEE : Boletín de Estudios Económicos de la Universidad Comercial de Deusto   | JO : Journal Officiel des Communautés Economiques Européennes    |
| CECA : Confederación Española de Cajas de Ahorros.                           | JOA : Journal of Accountancy                                     |
| CT : Crónica Tributaria (Revista)  | JOE : Journal of Financial Economics                             |
|  | JOF : Journal of Finance   |
|  | JUEC : Journal Union Européenne des Ex-                          |

|  |  |
|--|--|
| perts Comptables, Economiques et Financières                 | RLEC : Revue L'Expert Comptable de De-<br>main   |
| LCP : Law and Contemporary Problems (Re-<br>vista)           | RIREA : Rivista Italiana di Ragioneria<br>e di Economia Aziendale                        |
| MA : Management Accounting (Revista)                         | RTC : Técnica Contable (Revista)   |
| NAA : National Association of Account-<br>ants               | RTE : Técnica Económica (Revista)  |
| PGC : Plan General de Contabilidad                           | RTICJCE : Revista Técnica del Instituto<br>de Censores Jurados de Cuen-<br>tas de España |
| PRS : Papers. Revista de Sociología                          | SAS : Statement on Auditing Standards<br>del AICPA                                       |
| QJE : The Quaterly Journal of Economics                      | SFAC : Statement of Financial Accoun-<br>ting Concepts del FASB                          |
| RDFHP : Revista de Derecho Financiero y<br>Hacienda Pública. | UAM : Universidad Autónoma de Madrid   |
| REFC : Revista Española de Financiación<br>y Contabilidad    | UEC : Unión Europea des Experts Comp-<br>tables, Economiques et Financières              |
| RFC : Revue Française de Comptabilité                        |  |



PRIMERA PARTE :  
HISTORIA E INSTITUCIONES EN RELACION  
CON LA REGULACION PROFESIONAL



CAPITULO PRIMERO:

EL AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS Y  
LA ELABORACION DE NORMAS CONTABLES



|            |  |   |
|------------|--|---|
| CAPITULO 1 |  | <u>EL AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS</u> |
|            |  | <u>Y LA ELABORACION DE NORMAS CONTABLES</u> |

INTRODUCCION A LA PRIMERA PARTE

En la compleja sociedad en que vivimos, la regulación es un requisito que la propia estructura social impone a sus comunidades y grupos. La responsabilidad de esta regulación en el ámbito de nuestra disciplina, tiene dos opciones: establecerse a nivel gubernamental o bien ser asumida, al menos en apariencia, por la propia profesión, como es el caso norteamericano.

Las páginas que siguen son un intento de poner de manifiesto el mencionado proceso regulador a lo largo de su - cristalización histórica en Estados Unidos, examinando los avatares por los que ha pasado, así como los intentos de cambio en las situaciones preestablecidas para la emisión de los denominados principios de contabilidad generalmente aceptados.

Pero como quiera que estos principios han presentado en todo momento una clara interacción con las tendencias -- doctrinales, también se tratará de hacer hincapié en el desarrollo del pensamiento científico al respecto, de tal manera que se evidencie hasta qué punto teoría y práctica han marchado relativamente por separado, en un devenir que no -- sin razón ha sido calificado como una serie de episodios -- discontinuos más que como la historia de un desarrollo equilibrado (1).

El marco geográfico elegido para estudiar la manera -- en que la profesión contable elabora sus normas, a la vez -- que la doctrina va obteniendo logros sucesivos, no siempre aprehendidos por la práctica, ha sido el de los Estados Unidos de Norteamérica, y ello por varias razones. En primer -- lugar, es en este país donde de forma más temprana y más -- acusada se ha hecho notar el proceso de determinación de estándares contables. En segundo lugar, y aunque hay que reconocer una cierta influencia británica, al menos en las primeras etapas, no es menos cierto que los principios o reglas establecidos en Estados Unidos han tenido una clara incidencia en la profesión contable occidental. Además, el complejo entramado de instituciones existentes en dicho país, con su regulación estatal y federal, la constante interacción entre entidades profesionales, académicas e incluso estatales, así

---

(1) CHAMBERS, R.J.: "The Development of Accounting Theory". Revista Abacus. Dic. 1972.

como el interés que se ha deparado a la contabilidad (2), - son factores que hacen especialmente atractiva la aproximación histórica a su regulación actual.

Esta primera parte del trabajo, relativa a los aspectos histórico institucionales, se completa con dos capítulos dedicados al análisis de los principios de contabilidad generalmente aceptados en nuestro país y con otros dos que tratan de enfocar el fenómeno desde su perspectiva internacional y supranacional.

- 
- (2) Especialmente derivado de su configuración económica y del tradicional esmero con el que se ha cuidado la protección del tráfico mercantil. Vid. SOTO SERRANO, M.: "Sistemas y principios uniformes de Contabilidad en Estados Unidos". REFC n° 3, en donde, además, se pone de manifiesto la importancia del papel del gobierno en el desarrollo de la contabilidad: Los órganos legislativos y ejecutivos norteamericanos no se han pronunciado sobre técnicas elementales de teneduría de libros y registro contable, ni sobre otras materias de contabilidad más elevadas que son propias de la profesión; se han limitado fundamentalmente a demandar una información completa y fidedigna de las empresas, para que pudiera ser utilizada por todos los sectores de la nación interesados en su evolución.

## EL PRECEDENTE DEL A.I.A.:THE

### AMERICAN ASSOCIATION OF PUBLIC ACCOUNTANTS (1886-1916)

#### FORMACION Y PRIMEROS IMPULSOS, EL RECONOCIMIENTO ESTATAL DEL PUBLIC ACCOUNTANT

En 1886, entre varios miembros destacados de algunas de las ya existentes firmas de Accounting, se crea, por iniciativa del británico Edwin Guthrie, (3) la American Association of Public Accountants, precedente del actual A.I.C.P.A. Es el momento, por tanto, en el que se establecen las bases para el desarrollo del sistema de determinación de -- normas contables vigente en nuestros días. La Asociación comienza pronto su labor entre sus miembros, produciéndose ya en 1894 una recomendación acerca de la presentación de las partidas del balance, en orden de mayor a menor realización, indicando además claramente el interés en proporcionar información a los acreedores (4).

Uno de los primeros logros de la Asociación fue la creación, en 1893, de una escuela de contadores con sede en Nueva York, de la que salieron los primeros auténticos contadores públicos con titulación estatal. En efecto, tras va

---

(3) ICJCE: "La Censura de Cuentas y los Institutos de Censores". Edición del propio Instituto, pág. 132; en este texto y en algunos que serán posteriormente citados puede encontrarse la descripción de la situación económica e institucional previa al momento histórico que referimos.

(4) HENDRIKSEN, E.S.: "Accounting Theory". Richard D. Irwin, Homewood, Illinois, 1970. Versión castellana bajo el título "Teoría de la Contabilidad" en UTEHA, México, 1974, pág. 69.



CUADRO N° 1

CRONOLOGIA BASICA DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

EN ESTADOS UNIDOS

- 1.886 The American Association of Public Accountants
- 1.896 Act to Regulate the Profession of Public Accountant (Estado de Nueva York).
- 1.905 The Journal of Accountancy
- 1.916 The American Institute of Accountants
- 1.917 Publicacion de "The Uniform Accountants"
- 1.919 The American Association of University Instructors in Accounting
- 1.922 Paton : The Accounting theory
- 1.929 Gran Depresión
- 1.930 Comité de Colaboración AIA y NYSE
- 1.933 Security Act
- 1.934 Securities Exchange Act. Creación de la SEC
- 1.935 American Accounting Association
- 1.936 AAA : A tentative Statement of Accounting Principles
- 1.938 Sanders, Hatfield y Moore: A Statement of Accounting Principles. Se aprueba la creación del CAP
- 1.939 Primer ARB del CAP
- 1.940 Paton y Littleton: An Introduction to Corporate Accounting Standards
- 1.941 A.A.A.: Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements.
- 1.948 A.A.A. Accounting Concepts and Standards.
- 1.957 El A.I.A. se convierte en el American Institute of Certified Public Accountants
- 1.959 Creación de la División de Investigación del A.I.C.P.A.
- 1.961 Moonitz: The Basic Postulates of Accounting (ARS n° 1)
- 1.962 Sprouse y Moonitz: A Tentative Statement of Accounting Principles
- 1.965 Grady: Inventory of Generally Accepted Accounting Principles (ARS n° 7).
- 1.966 A.A.A.: A Statement of Basic Accounting Theory
- 1.971 AICPA: The Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements. Creación del Cost Accounting Standard Board.
- 1.972 Informe Wheat. Creación de la Financial Accounting Foundation y del FASB
- 1.973 Informe Trueblood
- 1.976 FASB: The Economic Consequences of Financial Accounting Standards
- 1.977 A.A.A. Accounting Theory and Theory Acceptance

rios intentos de la Asociación, el Estado de Nueva York promulga en abril de 1896 la Act to Regulate The Profession of Public Accountant (5), norma legal que marca el comienzo de la profesión contable en Norteamérica, por la que se confería el título de C.P.A. a personas cualificadas, tras haber superado el correspondiente exámen, con prohibición además de usar dicha denominación a quien no cumpliera los mencionados requisitos. El ejemplo es seguido con cierta celeridad en la Unión, de manera que en el período 1899-1910 se produce el reconocimiento del P.A. en trece estados mas (6), por el mismo procedimiento de la Profession Act.

Simultáneamente al reconocimiento profesional, en cada uno de los estados mencionados, e incluso, en alguno de ellos con anterioridad, se formaron diversas asociaciones de Accountants, que en 1902 se integraron en la Federación de Sociedades de Contadores Públicos.

Con motivo del primer congreso internacional de contadores, organizado por la Federación y celebrado en 1904 (7), se iniciaron gestiones para crear un organismo común, que cristalizaron un año más tarde en la fusión de la Federación de Sociedades con la Asociación Americana, integrándose así de forma definitiva la American Association of Public Accountants.

---

(5) CAREY, J.L.: "The Rise of the Accounting Profession, 1896-1936". Vol. I. AICPA, New York, 1969, pág. 101.

(6) Pennsylvania (1899), Maryland (1900), California (1901), Illinois y Washington (1903), New Jersey (1904), Michigan (1905), Colorado (1907), Georgia, Connecticut, Ohio y Missouri (1909) y Virginia -- (1910). Vid. ICJCE, "La Censura ..." Op. cit. pág. 132 y 135.

(7) Ibidem, pág. 134. Al mismo asistieron censores ingleses, escoceses, canadienses y mejicanos. El Congreso tuvo lugar en St. Louis.

## EL JOURNAL OF ACCOUNTANCY Y SU STUDIES DEPARTMENT

Importante pilar de la Asociación lo constituyó desde temprana época su órgano de difusión técnica, el Journal of Accountancy, que comenzó a publicarse en 1905.

Además de su contenido científico práctico, el Journal tuvo una cierta influencia en los procedimientos contables de la época (8), al publicar soluciones no oficiales a los supuestos de exámenes para la admisión al título de P.A., celebrados en New York y Pennsylvania, ejerciendo así su papel en la formación de los nuevos accountants, tanto en conocimientos como en actitudes.

Similar incidencia ejerció (9) el Students Department del Journal of Accountancy, editado desde 1914 por Seymour Walton, propietario del Walton School of Commerce, que impartiendo cursos por correspondencia, tuvo también su importancia en la difusión de los conocimientos contables de la época (10).

---

(8) Relatado por MOONITZ, M.: "Three contributions to the development of Accounting Principles prior to 1930". JAR, vol 8, nº 8, nº 1. Spring, 1970, pag. 145.

(9) Ibidem, pág. 147.

(10) Según MOONITZ, en un "Foreward" del Studes Department, Walton afirmaba que su intención era "... simplemente completar el trabajo de esas instituciones (Schools of Commerce and Accounting), con la discusión de supuestos y la exposición de principios, necesarios para la solución de los problemas propuestos en los exámenes de CPA..." MOONITZ, M. "Three contributions ..." Op. cit., pág. 148.

## LA APARICION DE LAS PRIMERAS LEYES FISCALES

Un impulso decisivo en la profesión estuvo determinado por la aprobación en 1913 del impuesto sobre los ingresos, promulgado por el Congreso tras la decimosexta enmienda a la Constitución, medida que benefició en forma extraordinaria a los C.P., cuyos servicios comenzaron a ser requeridos por toda clase de empresas (11).

El primer criterio fiscal de someter a gravamen una base imponible obtenida a partir de la diferencia entre entradas y salidas de efectivo fue pronto desechado por el Departamento de Tesorería, ante las presiones recibidas basadas en la práctica entonces existente, por lo que sobre el texto legal hubo de construirse la interpretación de que -- las palabras "pagado y efectivamente pagado" no constitúan necesariamente desembolsos reales (12). Esta situación hubo

---

(11) ICJCE.: "La Censura ..." Op. cit., pág. 135.

(12) Vid. HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría de la Contabilidad" Op. cit., pág. 51 y ss. Los efectos de las Income Tax Acts en la contabilidad y en especial en el concepto de depreciación pueden estudiarse entre otros en los siguientes trabajos: LITHERLAND, D.A. "Fixed Asset Replacement a Half Century Ago". Contemporary Studies in the Evolution of Accounting Thought, Dickenson Publishing, Co. Inc. 1968; SALIERS, E.A.: "Depretiation: Principles and Applications". Ronald Press Company, 1939; STOREY, R.K.: "Revenue, Realization, -- Going Concern and Measurement of Income". AR, Abril, 1959, y en francés: LAGARRIGUE, M.: "Les conséquences de l'evolution du droit fiscal sur la notion de benefice". RFC, 1972, pág. 13. También -- son de interés los trabajos de la American Accounting Association (A.A.A.): "Accounting Principes and Taxable Income". AR, Octubre, 1952 y A.A.A.: "Report of the committee on Tax and Financial Entity Theory". AR. Suplemento vol. XLVIII, 1973.

de ser enmendada por la ley de 1916, que permitió que las declaraciones pudieran hacerse de acuerdo con la base sobre la que la sociedad llevaba sus libros, si tal método reflejaba el beneficio.

La Ley de 1918 fue la primera en reconocer expresamente los procedimientos de contabilidad aceptados en la determinación de la utilidad disponible, respondiendo a la intención del Congreso de crear la mayor armonía posible entre la contabilidad fiscal y la práctica existente. Las diferencias entre ambos conceptos habrían de venir posteriormente, como tendremos ocasión de comprobar a lo largo de este desarrollo histórico.

Este esfuerzo de la Ley de 1918 es calificado por Hendriksen (13) como dirigido a aceptar la mejor práctica de contabilidad de la época, pero no como un intento de mejorar la teoría del beneficio, necesaria para la determinación de la base imponible. El mismo autor afirma que las leyes fiscales han sido causantes indirectos del desarrollo de la contabilidad en el período que nos ocupa. Así, las tres normas citadas, especialmente la última, contribuyeron a perfeccionar no sólo los conceptos del beneficio, sino también los de provisiones por depreciación e inventarios así como

---

(13) HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría de la Contabilidad". Op. cit., pag. 53.

la alternativa entre precio de coste y de mercado, cuando éste fuera inferior a aquél (14).

- 
- (14) He aquí los motivos: En primer lugar, las leyes tuvieron importancia para elevar la práctica media de la contabilidad hasta las -- normas de las mejores prácticas de la época, lo cual creó una mejora en las prácticas contables y en el mantenimiento de la consistencia. En segundo lugar, la provisión para depreciación incluida en las leyes de 1909 y siguientes dio origen al uso de métodos de depreciación sistemáticos, a una búsqueda de mejores conceptos de depreciación y a métodos más apropiados para el cálculo de la dotación. En tercer lugar, el requisito de la Ley de 1918, que hacía obligatorios los inventarios cuando fueran necesarios para determinar el beneficio, produjo una polémica generalizada en relación con los métodos apropiados de valoración de inventarios. En cuarto lugar, la aceptación del precio de coste o de mercado, el más bajo de los dos, para valorar inventarios, condujo a la adopción generalizada de este procedimiento y a discusiones relacionadas con la propiedad del concepto. En quinto lugar, los casos concernientes a las leyes de impuestos llevados ante los tribunales han tenido considerable influencia en el desarrollo de los conceptos de contabilidad. Así, en el caso Eisner VS Macomber, el Tribunal Supremo falló que un dividendo en acciones normales pagado -- por una sociedad a sus accionistas no constituía utilidad. HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría ..." Op. cit., pág. 53.

## EL AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS (1917-1957)

### GESTACION Y PRIMERAS ACTIVIDADES: LOS SPECIAL BULLETINS

El auge de la profesión anterior a 1916, así como la diferente regulación de los distintos estados (15) y la situación originada por la fusión de la Federación de Sociedades y la Asociación Americana, aconsejaron una mayor homogeneidad en la estructura de la profesión. A tales efectos fue nombrado un Comité especial que estudiara el asunto, tratando de proponer soluciones al respecto. Consecuencia del trabajo de este Comité fue la aprobación por la --Asamblea de la Asociación, en septiembre de 1916, de la solución apuntada, con lo que nació el American Institute of Accountants.

- 
- (15) Vid. ICJCE: "La Censura ..." Op. cit., pág. 134, en donde se pone de manifiesto una de las más acusadas diferencias de regulación, la originada por los diferentes niveles de exámenes: Conforme a las CPA-Laws resultaba que los exámenes para la obtención del título de Contador Público eran muy difíciles en algunos Estados, --en tanto que en otros se procedía con excesiva benevolencia. Esto daba pie para que muchos aspirantes se examinasen en aquellos --Estados que concedían facilidades para la obtención del título y se inscribiesen en otro Estado distinto para el ejercicio de la --profesión. Los Estados que exigían un alto nivel cultural para --la concesión del título de "Certified Public Accountant" comenzaron a tomar medidas contra estos abusos, y no extendían la inscripción en el Registro profesional si el aspirante no demostraba haberse examinado en un Estado en el cual se exigiese un nivel --científico y cultural aproximado o superior al requerido donde --quería inscribirse. Con estas medidas y similares, reclamadas --constantemente por los "Accountants" conscientes y por los organismos profesionales, se cortaron, en parte, los abusos principales; pero la Asociación no logró ver realizada su aspiración de unificación total en materia de exámenes.

Una importante tarea de fijación de prácticas contables fue realizada por los Special Bulletins, que comenzaron a difundirse poco después de la apertura de la biblioteca del American Institute, en abril de 1918. En ella se incluyó una oficina de información, cuya misión fue orientar a los miembros del Instituto, contestando además a sus preguntas.

Posteriormente, el Special Committee on Administration of Endowment informaba en su memoria anual de 1920 (16) que había autorizado a la Biblioteca a publicar boletines especiales relativos a las cuestiones planteadas a la oficina de información. Desde enero de 1920 a diciembre de 1929 se difundieron treinta y tres boletines, que constituyen una importante fuente sobre las prácticas de la época (17).

---

(16) Vid. MOONITZ, M.: "Three contributions ..." Op. cit., págs. 149 y ss.

(17) MOONITZ, en la Op. cit., págs. 150 a 155, relaciona estos 33 boletines que, si bien no ocupan entre todos más de ciento ochenta y cinco páginas, contienen títulos tan sugestivos como los siguientes: Taxes-excess and profits tax; Depreciation rates; Reserve for relining furnaces (1920); Suggestions for professional conduct (1921), etc.



## THE UNIFORM ACCOUNTS

Otro de los principales trabajos de la primera época del American Institute of Accountants fue la promulgación - de un programa de procedimientos de auditoría (18), que se conoció como The Uniform Accounts y que tuvo sucesivas reimpresiones, que se prolongaron hasta 1936 como luego veremos.

El mencionado texto tuvo su origen en una petición de la Federal Trade Commission, motivo por el que se creó un comité ad hoc, cuyo trabajo final se publicó en abril de 1917 en el Federal Reserve Bulletin, tras su aprobación por la Federal Trade Commission y por la Federal Reserve Board (19).

El primitivo nombre, Uniform Accounting, no es el más adecuado, ya que su contenido se centra más en aspectos de auditoría que en asuntos estrictamente contables. No obstante, este primitivo enfoque fue mitigado posteriormente, a la vez que de su texto se pueden obtener abundantes referencias a los principios vigentes en la época, a los que nos referiremos más adelante.

---

(18) Vid. GIRONELLA MASGRAU, E.: "Antecedentes históricos de las normas de auditoría generalmente aceptadas". RTC, vol. XXVIII, nº 333, - 1976.

(19) El texto, según indica Moonitz en "Three Contributions ...", op. cit. pág. 145 y 146, apareció también en el Journal of Accountancy (Junio de 1917) y en el Canadian Chartered Accountant (Julio de 1917). También se difundió como folleto.

Un año más tarde, el trabajo que nos ocupa fue reimpresso por el Federal Reserve Board, con el más expresivo título de Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements, con inclusión de instrucciones más específicas para la certificación (20).

La prueba del impacto y utilidad del trabajo que comentamos son sus sucesivas reimpresiones y revisiones. Sin duda la más importante fue la de 1929, publicada en el mes de mayo, con diferente título (21), en la que se alude al comportamiento del auditor en el exámen de los estados financieros, a la vez que establece las bases para determinar la responsabilidad del mismo (22).

---

(20) CAREY, J.L.: "The Rise ..." Op. cit., vol. I, pág. 134.

(21) A.I.A.: "Verification of Financial Statements". JOA, mayo de 1929.

(22) HENDRIKSEN, E.S., en "Teoría de la Contabilidad", Op. cit., pone de manifiesto las siguientes observaciones generales sobre el contenido de la edición de 1929 y los procedimientos sugeridos concernientes al balance general que reflejan parte del pensamiento contable de los años 1920, pero que se derivan principalmente del objetivo crediticio de los estados: 1) Casi todas las instrucciones se relacionan con la auditoría y presentación de las cuentas del balance general, particularmente el activo y el pasivo circulantes. 2) Los inventarios han de expresarse al costo o al precio de mercado, el que sea más bajo. 3) Respecto de la auditoría y presentación del activo fijo, el interés recaía en los cambios durante el ejercicio y una clasificación de las partidas incluidas. Se permitían desviaciones respecto de la base de costo si se hacían revelaciones en cuanto a la base de la tasación. Además, el mismo autor subraya las siguientes observaciones referentes al estado de pérdidas y ganancias sugeridas en el boletín de 1929: 1) Se incluye la depreciación bajo el encabezamiento de "deducciones de la utilidad" junto con el interés y los impuestos. 2) Se hace una distinción entre -- "utilidad neta del ejercicio" y "ganancias y pérdidas del ejercicio". Las ganancias y pérdidas del ejercicio son el resultado de sumar abonos especiales y restar cargos especiales a la utilidad neta del ejercicio. 3) Los ajustes de ejercicios anteriores se tratan como aumentos o deducciones del superávit. 4) Se sugiere la -- forma combinada de estado de ganancias y pérdidas y superávit.

LOS PRINCIPIOS CONTENIDOS EN EL UNIFORM ACCOUNTS Y EN SUS  
SUCESIVAS EDICIONES

Moonitz (23) afirma que aunque el contenido de este trabajo está más relacionado con los procedimientos de auditoría de los estados financieros, pueden deducirse del mismo ciertos principios contables, entre los que destaca:

- El auditor debe de comprobar por sí mismo que las existencias esten al precio de coste o de mercado, el que resulte más bajo a la fecha de establecer el balance. No debe de aceptarse ninguna existencia -- que aparezca valorada por encima de los precios de mercado, a la vez que los beneficios supuestos no -- podrán aparecer como realizados. Si el precio de -- mercado es superior al de coste, podrá ponerse de -- manifiesto este hecho en nota al pie del balance.
- Gastos generales de fabricación: el auditor comprobará que los gastos de venta, intereses o gastos de administración no han sido incluidos en los gastos generales de fabricación.
- Descuentos: los descuentos comerciales serán deducidos de los precios de inventario, pero no se acostumbra a deducir los descuentos por pronto pago. Sin embargo, podrán ser deducidos cuando sea habitual -- en la práctica del mercado.

---

(23) MOONITZ, M.: "Three Contributions ..." Op. cit., pág. 146 y 147.

- Coste de los equipos contruidos por la empresa:  
Mientras se puede considerar permisible cargar los costes de fabricación, sumados con aquellos como el tiempo del jefe de taller (24) y el de sus empleados, utilizados en la construcción, no puede considerarse que se trate de una práctica conservadora.
- Ventas netas: Las bonificaciones a los clientes por descuentos comerciales, los fletes, los descuentos en el precio, etc. deberán ser deducidas de las ventas en la contabilización de las pérdidas y ganancias, ya que las ventas netas es la única magnitud de interés para los banqueros.
- Aumentos y reducciones del remanente: Los beneficios no usuales o extraordinarios, que no pueda decirse que pertenecen estrictamente al período o que no sean parte del auténtico resultado de las transacciones ordinarias, deben de ser registrados por separado y verificados con la contabilidad del remanente.
- Materialidad: Cuando los valores de mercado de los títulos sean inferiores a los que figuren en los libros, excepto cuando la variación sea tan pequeña como para ser despreciable, debe de dotarse una reserva para pérdidas de valor en la fecha de confección del balance. Más tarde, el texto de Verifica-

---

(24) Superintendent en el texto original.

tion of Financial Statements (1929) altera el sentido de esta frase de la siguiente manera: Cuando el precio total de mercado de los títulos sea inferior al total de su valor contable, salvo si la diferencia es pequeña, deberá dotarse en el balance una reserva para pérdidas de valor. Por su parte, Examination of Financial Statements (1936), completa la -- transición como sigue: Si el total del valor de mercado de los títulos incluidos en el circulante es - menor que el total del valor en libros, en una diferencia apreciable ("by any material amount"), deberá de dotarse una reserva ...

El papel de esta publicación fue, siempre de acuerdo con Moonitz, de gran importancia, ya que puede decirse que el origen de muchas de las prácticas actuales se encuentra en los procedimientos arraigados en la década en que se difundió. La gran tirada del Uniform Accounts y de sus sucesores fue diseminada por el país, especialmente a los bancos comerciales del mismo, quienes aplicaron las normas allí - contenidas a los estados financieros de sus clientes. De este modo, la actuación de los intermediarios financieros tuvo también, como es lógico suponer, un importante papel en la determinación de las prácticas contables.

## RECAPITULACION DE LA SITUACION DE LAS PRACTICAS CONTABLES EN LA DECADA DE LOS AÑOS VEINTE, ANTES DE LA GRAN DEPRESION

El marco económico de este período está determinado - por las necesidades de financiar la reconstrucción inherente a la postguerra. Como consecuencia, el mercado de valores experimentó un considerable auge, no exento de ciertos abusos (25) y algunas crisis. Estas últimas, junto con el desarrollo del mercado de capitales, originaron una importante demanda de información financiera, que ocasionó mayores exigencias de uniformidad, así como de "disclosure and fairness". Sin embargo, el enfoque de los estados financieros todavía es predominantemente crediticio y no se exigen especiales requerimientos bursátiles de seguridad informati  
va para el inversor.

Aunque ya existen prácticas contables arraigadas, que se consolidan en este período, no aparecen todavía vestigios de una regulación autoritaria acerca de las normas de conta  
bilidad, que más bien se presentan determinadas como recomen  
daciones del A.I.A., aceptadas por sus miembros y por tanto, por el mundo de los negocios. No existe, en consecuencia, ex  
cesiva uniformidad en cuanto a los aspectos que han de poner  
se de manifiesto en los estados financieros, a la vez que -

---

(25) Estos extremos serán tratados más adelante, al hacer referencia al proceso evolutivo que originó la creación de la Securities Exchange Commission.

los criterios para determinar la responsabilidad del accountant en su función de revisión son todavía incipientes. Parece claro que los esfuerzos de la profesión estuvieron -- más encaminados al desarrollo de la auditoría que de la -- contabilidad propiamente dicha.

### LA APORTACION DE V.A. PATON

Un primer intento en profundidad de recopilación e -- incluso de sistematización descriptiva de los principios -- contables existentes en su época es el debido al profesor V.A. Paton (26), primero en utilizar una vía deductiva o -- al menos semideductiva en el tratamiento de las normas de contabilidad. Obtiene así Paton un entramado definicional en el que un limitado número de términos primitivos se utiliza para la generación de otros términos necesarios, en -- la misma línea sistemática en que se opera en matemáticas o en ciencias de la naturaleza.

Su intento, eminentemente descriptivo, parece no obstante que está más encaminado a comprobar los efectos de -- las hipótesis usuales en su momento, para lo cual identifica y discute del orden de doce principios, aunque pone de --

---

(26) PATON, V.A.: "Accounting Theory". First published by The Ronald Press Company (1922). Reeditado por Accounting Studies Press Ltd. Chicago, 1962. Estas referencias a la aportación del mencionado autor han sido extraídas de CHAMBERS, R.J.: "Development of Accounting Theory". Art. citado de la revista Abacus.

manifiesto que existen otras suposiciones adicionales. Entre otras afirmaciones, subraya que el contable da por sentada la inalterabilidad de la moneda.

La aportación de Paton representa, por tanto, uno de los más antiguos intentos de derivar un conjunto de reglas desde un conjunto de postulados, sugiriendo puntos de vista que han significado un importante hito de partida para --- otras realizaciones, a la vez que desarrolla una eminente visión crítica de la práctica existente.

En línea con aquella intención de establecer postulados en los que descansa la teoría contable, Paton describe el concepto de la empresa en marcha, como situación normal así como la separación entre la entidad y sus propietarios, poniendo de manifiesto la hipótesis de estabilidad del dolar como punto de partida de la práctica contable que, además, utiliza únicamente hechos expresados en unidades monetarias (27).

---

(27) Un comentario a la aportación de Paton, así como el listado de sus principios básicos puede verse en MOST, K.S.: "Accounting theory". Leslie Linvigstone, Georgia Institute of Technology. Columbus, Ohio, 1977.



## EL PERIODO INMEDIATAMENTE POSTERIOR A LA GRAN DEPRESION

La Crisis de 1929 hizo más acuciantes los requerimientos de información financiera, exigencias que pronto habrían de cristalizar en declaraciones de principios contables (28). Buena prueba de ello es que si hasta entonces las recomendaciones del American Institute of Accountants se habían realizado con carácter esporádico y mediante comités ad hoc, - en 1930 se crea un comité permanente, a petición de un funcionario de la Stock Exchange de Nueva York (29) al objeto de considerar problemas de procedimientos de contabilidad y auditoría y hacer declaraciones que pudieran tener peso en la profesión contable. Este comité, antecedente del Committee of Auditing Procedures, colaboró estrechamente con la mencionada Bolsa de Nueva York a la vez que impulsó importantes realizaciones, como luego veremos, entre las que se cuenta la publicación de un boletín de terminología (30) aparecido en 1931.

---

(28) La depresión también supuso el desarrollo de la contabilidad de costes, pues la empresa necesitaba algún procedimiento racional de determinación del resultado interno, y, en especial, de fijar qué productos debían dejar de fabricarse. Vid. el desarrollo histórico de las funciones de la contabilidad de gestión, como respuesta a los problemas más acuciantes a los que se enfrentaban los directivos de empresa en cada etapa histórica, desde finales del siglo XIX hasta la actualidad, en BALLARIN, E.: "Desarrollo económico y contabilidad de gestión". Cuadernos Universitarios - de Planificación Empresarial, vol. 5, nº 1, 1979.

(29) ICJCE.: "La Censura ..." Op. cit., pág. 138.

(30) A.I.A.: "Accounting Terminology. Preliminary Report of a Special Committee on Terminology". A.I.A., New York, 1931.

Ya antes de estas fechas habían aparecido algunas críticas e intervenciones en defensa de una mayor información y de una más lograda uniformidad en los estados financieros (31). Pero es especialmente en 1930 cuando se observa una abierta tendencia a considerar la necesidad de la información contable como soporte de las inversiones de la época, de tal manera que esa información evitara el engaño a los accionistas en cualquier aspecto y los ayudara a determinar el verdadero valor de sus inversiones (32).

---

(31) HENDRIKSEN, E.S., en su "Teoría de la Contabilidad". Op. cit., pág. 67, refiere especialmente las críticas de RIPLEY, Z.W., quien en septiembre de 1926 publica un trabajo con el expresivo título de Stop, Look, Listen! (Atlantic Monthly, septiembre de 1926, incluido en Main Street and Wall Street, Little, Brown and Co. Boston, 1927). Con anterioridad había atacado las prácticas de contabilidad de los ferrocarriles en Railroads, Finance and Organization. Logmans, Green and Co, New York, 1915. Sirva la ocasión para indicar la importancia de las compañías de ferrocarriles en la práctica contable. Este hecho puede estudiarse, además de en la tantas veces citada obra de HENDRIKSEN, en los siguientes trabajos: GONZALO ANGULO, J.A. "Modelos Normativos para el cálculo y control de costes en la empresa". Tesis doctoral, Universidad Autónoma de Madrid, 1979; WATTS, R.L. y ZIMMERMAN, J.L. : "The Demand for and Supply of Accounting Theory: The Market for Excuses". The Accounting Review, vol. LIV, nº 2, Abril 1979; DODD, E.M.: American Business Corporations Until, 1860. Haward University Press, 1954; -- DENSEN, M.C. and MECKLING, W.H. "Theory of the Firm: Managerial Behavior Agency Costs and Ownership Structure". JOA. Octubre, 1976; LITTLETON, A.C.: "Accounting Evolution to 1900". Año 1933. Reprinted by Russell and Russell, 1966.

(32) Importante en este sentido es la intervención de Hoxsey en el Congreso anual del A.I.A., recogida por HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría de la Contabilidad". Op. cit., págs. 68 y 73, y que puede encontrarse en HOXEY, J.M.B.: "Accounting for Inverstors". JOA, vol. L, - octubre de 1930. El valor de esta opinión se debe especialmente a ser en aquel momento Hoxey ejecutivo adjunto del comité del Stock Exchange de Nueva York. En su intervención frente al Congreso del A.I.A. hizo un ruego específico a favor de proporcionar la publicación de información adecuada y comprensible en los estados financieros presentados a los accionistas. De sumo interés nos parece, a pesar de su extensión, el apuntar las críticas específicas de Hoxey a la práctica contable que menciona Hendriksen: 1. Depreciación. No era posible la justa tasación de las valoraciones del activo o las comparaciones de las utilidades de distintas compañías a causa de los muchos métodos en uso para el manejo de la depreciación. Los estados financieros, en general, no proporcionaban información adecuada para comprender bien la política de depreciación

Con ello se produce en esta época una importante evolución en los objetivos de los estados financieros, en los que paulatinamente se relega su función de soporte informativo para la concesión de créditos, haciendo un mayor énfasis en la información a terceros inversores en general.

---

...(pág.ant.) seguida por la empresa. Además, muchas de las políticas de depreciación eran claramente ultraconservadoras y otras no eran conservadoras en absoluto. 2. Estados consolidados. La introducción de los estados financieros consolidados fue aclamada como un decidido y pronunciado paso hacia adelante en la dirección de adaptar la contabilidad a las necesidades de los inversionistas. Mas no había norma en cuanto a cuándo debía ocurrir la consolidación. En muchos casos, la consolidación no incluía todo lo que debía incluir. 3. Mostrar el volumen de ventas o los ingresos brutos. En muchos casos, nunca se habían revelado los ingresos por ventas en el estado de ganancias y pérdidas, y en muchos otros en que se habían mostrado, se abandonó la práctica. Los principales argumentos que se oponían a mostrar los ingresos por ventas eran: a) que en ciertos casos creaba resistencia a las ventas, particularmente cuando el margen de utilidad era amplio, y b) daba ventaja a los competidores. 4. Otros ingresos. Había falta de consistencia en la separación de la utilidad en operaciones correspondientes a la actividad principal del negocio y otros ingresos con la pormenorización de las partidas de importancia. Hoxey subrayaba la obligación del contador de insistir en tal separación o, a falta de ella, hacer salvedades en el certificado. 5. Superávit y asientos en él. El superávit ganado no se segregaba consistentemente de todas las demás partidas de superávit o de las cuentas de capital en el balance general. 6. Dividendos recibidos en acciones. No era raro que las firmas registraran los dividendos recibidos en acciones con una cifra mayor que el importe proporcional cargado contra el superávit ganado por la firma que declaraba el dividendo. La Bolsa de Valores de Nueva York no cotizaba a sabiendas los valores de cualquier sociedad anónima que siguiera esta práctica. 7. Exagerado conservadurismo en la contabilidad. El interés en brindar información a los acreedores y gerentes-dueños plenamente familiarizados con todos los detalles del negocio justificaba en alguna medida que se hicieran aparecer las ganancias y las participaciones en la propiedad (capital) por debajo de lo que eran realmente. Las técnicas para hacer esto incluían excesivos cargos por depreciación, el cargo de una nueva fábrica a gastos de operación, establecer reservas para contingencias anormales y la subvaloración de los inventarios. Cuando ningún inversionista externo descansaba en esta información, nadie resultaba efectivamente engañado en detrimento propio, pero los gerentes-dueños se estaban engañando deliberadamente a sí mismos.

De acuerdo con Hendriksen, este cambio en los objetivos de los estados financieros supuso las siguientes alteraciones en el pensamiento contable: 1) restar importancia al balance general como exposición de valores, mediante una -- adhesión más estrecha al concepto de la empresa en marcha, en contraposición a la liquidación, y por la consideración del balance general como un eslabón entre dos estados de ganancias y pérdidas en vez de lo contrario; 2) aumentar el - interés en el estado de ganancias y pérdidas, y un concepto uniforme del beneficio; 3) la necesidad de revelación plena de la información financiera pertinente, mediante la presentación de estados financieros más completos y el empleo de notas al pie, y 4) mayor interés en la consistencia y la presentación de informes, particularmente respecto del estado de ganancias y pérdidas (33).

---

(33) HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría de la Contabilidad". Op. cit., pág. 68 que añade que es interesante observar que estos cambios ... no - fueron el resultado directo de la caída del mercado de valores - de 1929 ni de la depresión de los años 30, sino que más bien fue ron consecuencia de cambios institucionales que habían comenzado mucho antes y a los cuales los contadores no se habían adaptado todavía. Desde luego los acontecimientos del período los hicieron más urgentes.

EL AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS Y EL STOCK EXCHANGE DE  
NUEVA YORK

El A.I.A. trabajó desde 1930 hasta 1933 en íntima colaboración con la Stock Exchange de Nueva York, especialmente a partir de que ésta última solicitara de aquel la designación de un comité (34) que aconsejara a la Bolsa en aspectos de información contable (35).

Uno de los más importantes logros del comité fue la - propuesta de elaboración de procedimientos uniformes, que - fueran seguidos por las empresas, a la manera de principios de aceptación generalizada, especialmente a efectos de su - admisión a cotización en Bolsa. Se trata, sin duda ninguna, de una primera manifestación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, en su acepción actual de práctica común, ejercida con cierto grado de coacción.

Sin embargo, el nivel de determinación (y por tanto, de coacción) de los principios a utilizar fue mucho más genérico y menos concreto, como es lógico pensar, en un primer momento. La primera obligación para las sociedades sujetas a cotización consistió en poner de manifiesto en el pro

---

(34) Committee on Cooperation with Stock Exchanges, conocido también - por el nombre de su Chairman, G.O. May.

(35) Vid. ICJCE: "La Censura ...". Op. cit., pág. 138.

pio balance los principios seguidos en su confección. A continuación, el primer principio formalmente adoptado (36) es el de realización (37), junto con el de consistencia, tendente a asegurar la debida uniformidad en la información a los accionistas. Todas estas recomendaciones del A.I.A. (38) fueron aprobadas por la New York Stock Exchange, excepto para un reducido número de compañías en razón de su objeto.

En 1933 se hizo pública la correspondencia intercambiada por ambos organismos (39), a la vez que la Stock Exchange, en el mismo año, aceptó la petición del A.I.A. en el sentido de que las sociedades que se admitieran a cotización deberían presentar balance certificado por un C.P.A.,

- 
- (36) Vid. RODRIGUEZ LOPEZ, J.: "Sobre los principios de Contabilidad". Técnica Económica, año VIII, nº 4, 5 y 6. Abril, Mayo, Junio, de 1963, pág. 114.
- (37) A.I.A.: "Changing concepts of business income". New York, 1932. - Citado en el artículo de la nota inmediatamente anterior.
- (38) Las cinco primeras recomendaciones concretas sobre procedimiento más una sexta fueron la base del ASR nº 1. Vid. HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría de la Contabilidad". Op. cit., pág. 82, donde se resumen las cinco reglas siguientes: 1) La ganancia no realizada no debe - de abonarse a la cuenta de resultados, ni directa ni indirectamente. Se considera realizada la ganancia cuando se efectúa una venta en el curso ordinario de los negocios, salvo en situaciones especiales. 2) El superávit de capital no debe de utilizarse para - aliviar la cuenta de pérdidas y ganancias de ejercicio alguno, -- salvo en casos de reorganización o masirreorganización. 3) El superávit ganado de una compañía subsidiaria creada con anterioridad, no forma parte del superávit ganado consolidado de la compañía matriz y las subsidiarias; ni puede abonarse apropiadamente a la - cuenta de pérdidas y ganancias de la compañía matriz dividiendo al - alguno declarado de tal superávit. 4) Los dividendos sobre acciones en tesorería no deben de abonarse a pérdidas y ganancias. 5) Hay que mostrar por separado los efectos o cuentas a cobrar a funcionarios, empleados o compañías afiliadas.
- (39) A.I.A.: "Audits of Corporate Accounts". New York, 1933.

requisito que habrían de cumplir cada año (40). A partir de este momento el informe del censor se convierte en instrumento para medir la "fairness" de los estados financieros.

Estos criterios de seguridad a la inversión a través de una adecuada información contable, debidamente revisada por auditor independiente, fueron recogidos en la Securities Act de 1933 y en la Securities Exchanges Act de 1934, cuya finalidad básica fue el mejorar la naturaleza de la información, suministrando una "full and fair disclosure", prevenir el fraude y regular el mercado de valores, a la vez que se creaba la Securities and Exchange Commission, como tendremos ocasión de ver más adelante.

### RECAPITULACION DEL PERIODO 1930 - 1936

Como acabamos de contemplar esta etapa es testigo de la cristalización incipiente de los principios de contabilidad generalmente aceptados (41) especialmente a través de la tarea del Public Accountant, auténtico administrador de la posibilidad de admisión a cotización en el mercado bursátil e impulsor y vigilante del cumplimiento de las normas y

---

(40) Vid. ICJCE: "La Censura ..." Op. cit., pág. 138. Estos extremos pueden verse también en CHATFIELD, M.: "A History of Accounting Thought". Dryden Press. Illinois, 1974.

(41) Vid. BARRAZA CABIEDES, P.: "Principios que gobiernan el criterio contable". RTC. Tomo XVI, págs. 201 y 241.

principios que, como reflejo de la práctica contable se emitían por el A.I.A. y eran refrendadas por la Stock Exchange (42).

La creación de la Securities Exchange Commission es otro paso importante, a partir del cual se refuerza (e incluso se duplica) el proceso de fijación de las normas contables. Son por tanto, dos instituciones las que actúan en el ámbito de los principios: el A.I.A., de estructura estrictamente profesional y la S.E.C., de origen gubernamental, trabajando en mutua interacción aunque a veces con algunas tensiones, determinadas fundamentalmente por una cierta diferencia de matiz en sus enfoques, derivada de su distinto origen y de su diferente finalidad: el establecer normas de procedimiento en el primero y el velar por la información pública en el segundo.

Otro jalón de interés en 1936 es la nueva versión revisada del Uniform Accounts, esta vez editada por el A.I.A. - (43) y que constituye un importante punto de referencia para constatar la evolución experimentada en el pensamiento contable, en el período al que nos referimos (44).

- 
- (42) Vid. una recapitulación del período que concluye con 1936 en MAY, G.O.: "Twenty Five years of Accounting Responsibility". American Institute Publishing, Co, New York, 1936.
- (43) A.I.A.: "Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants". A.I.A., New York, 1936.
- (44) HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría de la Contabilidad" Op. cit., págs. 71 y 72, recoge algunas citas y observaciones de esta revisión de 1936, la primera de las cuales es el cambio de objetivo general de los estados contables: "los estados financieros se preparan con el propósito de presentar una reseña o informe periódico sobre el progreso de la gerencia y tratan de la situación de la inversión en el negocio y los resultados alcanzados durante el ejercicio bajo examen". Añade también Hendriksen que en esta edición se declara espe



A pesar de estos avances, parece que hay evidencia clara de que la distinción entre reglas de procedimiento en sentido estricto y principios en sentido genérico no -- fue del todo comprendida en los primeros años de la década de los treinta (45). Parece ser que el origen de la expresión General Accepted Accounting Principles se sitúa en la correspondencia entre el A.I.A. y el Stock Exchange, de -- tal manera que en ella las expresiones principios y prácti-- cas se usaban indistintamente, con un sentido especialmente procedimental (46). Puede aceptarse por tanto que, salvo algún pensador aislado, la teoría contable del momento consiste en una colección de procedimientos a aplicar en -- cada situación (47).

---

...(pág. ant.) cíficamente el concepto de negocio en marcha: "Una de las más importantes costumbres de la contabilidad es que el balance general de un negocio en marcha debe de prepararse con el -- supuesto de que la entidad continuará en el negocio". Además, como reflejo de la exigencia de mejor información para los inversio- nistas, se expresa en el boletín la necesidad de mejoramiento en la presentación de la utilidad y el reconocimiento del concepto -- de la capacidad de obtener beneficios: "Desde el punto de vista -- del inversionista, hoy se reconoce generalmente que la capacidad de obtener utilidades es de vital importancia y que el estado de ganancias y pérdidas es cuando menos tan importante como el balan- ce general".

- (45) ANDREWS, W.T.: "The Development of Accounting Principles for Busi- ness Combinations". University of North Carolina. Unpublished pá- per. Chapel Hill. Carolina, 1976, págs. 52 y ss.
- (46) Estos aspectos pueden verse en GRADY, P. (editor): "Memoirs and -- Accounting Thought of George O. May". The Ronald Press Company, 1962. May fue el presidente del Committee en Cooperation with -- Stock Exchanges del A.I.A.
- (47) ANDREWS, W.T.: "The Development ...". Op. cit.

Por otro lado, en 1934, la forma del certificado del auditor, recomendada por el A.I.A., que ya distinguía entre la parte narrativa (examination's scope) y la opinión (auditor's opinion), fue adoptada por la Securities and Exchange Commission. Este estandar para el informe contenía, por primera vez la referencia a los Generally Accepted Accounting - Principles (48).

### A STATEMENT OF ACCOUNTING PRINCIPLES

El primer intento en profundidad, después del ya referido de Paton, para deducir los principios de contabilidad subyacentes en las prácticas habituales, al objeto de que aquellos fueran la base de mejores métodos contables (49) - es el trabajo de Sanders, Hatfield y Moore, publicado en 1938 (50) por el propio A.I.A. y patrocinado por la Haskins and Sells Foundation, que había invitado a los autores a formar un comité para la elaboración de un código de principios que pudieran ser usados en la clarificación y mejora de las prácticas contables.

---

(48) Ibidem.

(49) Mc DONALD, D.L.: "Comparative Accounting Theory". Addison Wesley Publishing Company. Massachusetts, 1972, pág. 18.

(50) SANDERS, T.H.; HATFIELD, H.T. y MORE, U.: "A Statement of Accounting Principles". American Institute of Accountants. New York, 1938.

Para los autores de éste trabajo, el objetivo básico de la contabilidad es facilitar la práctica de los negocios a fin de alcanzar sus fines, así como un adecuado reparto del beneficio entre los inversores (51). A estos efectos, - la responsabilidad del manager es decidir la información - que debe de presentarse, mientras que el contable debe de - asumir el juicio acerca de la propiedad de los métodos para mostrar aquella información.

El trabajo de Sanders, Hatfield y More es una generalización empírica de las prácticas contables, dentro del - más estricto enfoque descriptivo, en el que la experiencia y la aceptación generalizada son la base para determinar - los principios contables, tal como se deduce de la carta de presentación de la monografía: En la preparación de esta de- claración, el comité ha tratado de enunciar los principios y reglas de contabilidad que dictan lo que debe de aparecer en un balance general y en un estado de pérdidas y ganan- cías, así como en las cuentas de las cuales se obtienen di- chos documentos extraídos de la práctica habitual (52).

---

(51) Mc DONALD, D.L.: "Comparative ... " Op. cit., pág. 18. Este autor cita la mencionada definición como ejemplo de la dificultad histó- rica de distinguir entre fines y medios y entre objetivos y subob- jetivos de la contabilidad.

(52) Recogido por HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría de la Contabilidad". Op. - cit., pág. 78, quien afirma que los "principios de contabilidad" fueron obtenidos mediante entrevistas personales y correspon- dencia con personas competentes, por el estudio de las obras sobre - contabilidad, dando consideración apropiada a las leyes y los fa- llos judiciales referentes a la contabilidad y mediante un examen de los informes de las compañías de la época. Así pues, la mono- grafía representa probablemente las mejores prácticas de contabi- lidad aceptadas en los años 1930. Además, el mismo autor enumera los puntos de mayor importancia de la monografía de Sanders, Hat- field y Moore: 1) La distinción cuidadosa entre las transacciones

## EL COMMITTEE ON AUDITING PROCEDURE

Los diversos comités del A.I.A. para la elaboración de pronunciamientos sobre normas contables y en especial el Committee on Cooperation with the Stock Exchanges fueron los antecedentes próximos del Committee on Auditing Procedure, cuya primera declaración formal como tal órgano institucionalizado fue el Accounting Research Bulletin n° 1 primero de la serie de los ARB, de los que se emitieron cincuenta y uno hasta la sustitución en 1959 del Comité por el Accounting Principles Board del AICPA. Este primer boletín, como ya se ha indicado, era una recopilación de las reglas surgidas de la cooperación con la Bolsa de Nueva York y fue aprobado por la Asamblea anual del A.I.A. en septiembre de 1939 (53). En este mismo año se publicaron los ARB n°s. 2 y 3.

---

...(pág. ant.) relacionadas con el capital y las relacionadas con los ingresos; 2) la aplicación consistente de los procedimientos de contabilidad; 3) la necesidad de un tratamiento conservador de las partidas a las que hay que aplicar el juicio; 4) la aplicación del concepto de la utilidad neta del ejercicio corriente de operación; 5) la aplicación de la regla de costo o mercado del activo circulante, y 6) al dar cuenta de los cargos diferidos, la necesidad de dar cuidado especial a la distinción entre los cargos que redunden en beneficio de ejercicios futuros y las pérdidas realmente sufridas en el ejercicio corriente.

- (53) Vid. GIRONELLA, E.: "Antecedentes históricos ..." Op. cit., pág. 330 y RIEBOLD, G.: "Standards americanos de control contable". RTC tomo XIII, 1961, pág. 10. También puede verse este proceso en DEZ-ZANE, F.: "Principios contables generales y particulares y su evolución en el tiempo". RTC, tomo XXX, 1978, pág. 280 y ss. Este último autor señala la importancia del caso Mackesson vs. Robbins, de fraude contable, en la aparición de los standards de control.

A partir de ese momento, hay que reconocer al Instituto una fecunda, aunque desordenada labor de emisión de normas, tanto de procedimiento (54) como de terminología. Los boletines recogen en general soluciones a problemas específicos, surgidos de la urgencia del momento, en tratamiento poco conexo, que proponía un determinado procedimiento ante problemas evidentes; actuación que, al igual que la sucesiva del Accounting Principles Board ha merecido la opinión - de que se utilizaban los recursos del instituto para apagar fuegos en lugar de fomentar la prevención de incendios (55).

- 
- (54) Ante la profusión de normas incluidas en los sucesivos boletines, el contenido de los cuarenta y dos primeros especialmente en cuanto hacía referencia a procedimientos, fue sistematizado y recopilado en el ARB nº 43, aparecido en 1953, cuya estructura es la siguiente: a) Formato de estados económico-financieros comparativos, estado combinado de pérdidas y ganancias y de reservas; b) Capital circulante o de trabajo, definición de activo circulante y de pasivo circulante; c) Valoración de inventarios; d) Activos intangibles; e) Reservas para contingencias; f) Cuentas de capital; g) Resultados y reservas acumuladas; h) Depreciación de activos fijos: depreciación sobre importes superiores al precio de adquisición, depreciación sobre valores actualizados; i) Impuestos; k) Operaciones con el extranjero y problemas de moneda extranjera; l) Programas especiales de compensación: sistemas de jubilación voluntarios y concesión de opciones para compra de acciones; m) Tratamiento de los contratos de arrendamiento a largo plazo en los estados económico-financieros; n) Tratamiento de los costes de emisión, descuento y amortización de empréstitos.

A partir de 1953 se publicaron los siguientes ARB: 44) Método de depreciación de activos fijos en función de saldos decrecientes.

45) Tratamiento contable de los contratos de construcción en general a largo plazo (contabilización de beneficios). 46) Problemas de presentación de las reservas acumuladas. 47) Contabilización de los costes de los sistemas de jubilación voluntarios adoptados por las empresas. 48) Concentración y fusión de empresas. 49) Cálculo de los rendimientos por acción. 50) Contingencias. 51) Consolidación de estados financieros.

- (55) HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría ..." Op. cit., pág. 82.

## LAS PRIMERAS MANIFESTACIONES INSTITUCIONALES DE LA

### ACEPTACION GENERALIZADA

La aceptación generalizada tiene dos importantes aspectos (56): el primero hace referencia a la norma habitual que sirve, en términos comparativos, para determinar cual es la mejor conducta a seguir. El segundo aspecto, que refleja de forma más completa la institucionalización de la norma, aparece cuando ésta obliga al auditor, sirviendo de punto de inflexión de la carga de la prueba: Si existe el estandar como tal, el profesional debe ceñirse a él, y, caso de no hacerlo, poner de manifiesto que el principio ha sido transgredido, indicando los motivos habidos para ello (57). Ni que decir tiene que el segundo aspecto presupone el primero.

Ya hemos indicado que a partir de 1934 los informes de auditoría requeridos a los efectos de la cotización oficial en Bolsa hacían alusión a los principios generalmente aceptados: se trata, todavía, del primer aspecto de los arriba señalados.

---

(56) ANDREWS, W.T.: "The development ..." Op. cit., pág. 49.

(57) Así, la norma IASC nº 1 afirma: Ciertas convenciones básicas constituyen el fundamento para la preparación de los estados financieros. No suelen ser mencionados generalmente de modo expreso, pues se supone su utilización y aceptación. En los casos en que no se sigan, es ineludible hacerlo constar, indicando las razones por las que tal cosa se hace.

CUADRO N° 2

ACCOUNTING RESEARCH BULLETINGS

(1939 - 1959)

1953. N°43. Resumen y sistematización de los anteriores

- a) Formato de los estados financieros
- b) Capital circulante o de trabajo; definición de activo circulante y de pasivo circulante
- c) Valoración de inventarios
- d) Activos inmateriales
- e) Tratamiento de las contingencias
- f) Cuentas de capital
- g) Reservas y resultados acumulados
- h) Amortización de activos fijos: cálculo sobre importes superiores al precio de adquisición y sobre valores actuales
- i) Impuestos
- j) Operaciones en el extranjero y problemática contable de la moneda extranjera
- k) Programas especiales de compensación: sistemas de jubilación voluntaria y concepción de opciones para la compra de acciones
- l) Tratamiento del leasing
- m) Tratamiento de los costes de emisión, descuento y amortización de empréstitos.

Posteriores a 1953

- N°44. Método de depreciación de activos fijos en cuotas decrecientes
- N°45. Tratamiento contable de los contratos de construcción
- N°46. Beneficios retenidos
- N°47. Planes de pensiones
- N°48. Combinaciones de empresas
- N°49. Beneficios por acción
- N°50. Contingencias
- N°51. Estados financieros consolidados

Sin embargo, en una opinión de la época (58) el término no aparece definido con precisión, ni el auditor tiene claro por aquél entonces un punto de referencia en el cual apoyarse.

El primer paso hacia el segundo aspecto de la aceptación generalizada tiene lugar cuando en 1938 la Securities and Exchange Commission declara en su Accounting Series Release n.º 4 (59) que sólo aceptará estados financieros preparados según principios de contabilidad que tengan apoyo autorizado sustancial o de acuerdo con reglas, reglamentos u otras declaraciones oficiales de la S.E.C. o de su Chief -- Accountant (60).

Sí bien la SEC ha emitido algunas declaraciones, como veremos más adelante, la búsqueda del "apoyo autorizado sustancial" se hizo a través de la interacción entre dicho organismo y la A.I.A. A partir del momento en que este último comenzó la emisión de sus ARB, ya existía aquel apoyo sustancial, que no puede por menos de reflejarse por escrito.

---

(58) Carman Blough. Vid. CAREY, J.L.: "The Rise ..." Op. cit., vol. II, pág. 9. Otras impresiones de la época, surgidas como consecuencia de la publicación en 1936 de un intento de principios de contabilidad por la American Accounting Association (que será tratado en el capítulo dedicado a esta institución) pueden verse en -- MAY, G.O.: "Improvement in Financial Accounts". JOA, mayo de 1937; GILMAN, S.: "Accounting Concepts of Profit". The Ronald Press Company. New York, 1939, recogidas en DIXON, R.L.: "Criticisms of -- the Tentative Statement of Accounting Principles". AR, vol. XVI, 1941.

(59) HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría ..." Op. cit., pág. 90.

(60) Vid. la gestación de los ASR, así como los cometidos del Chief -- Accountant de la SEC, en el capítulo dedicado a la regulación bursátil, de este mismo trabajo.



Así, el mencionado Accounting Research Bulletin n° 43, indica: 1. Excepto en los casos en que el juicio de los miembros del Instituto sea formal y seguro, se supone que las opiniones emitidas por el Comité están investidas de general aceptabilidad. 2. La carga de la justificación de cualquier diferencia con dichas opiniones, debe de ser asumida por quien adopte otras prácticas (61).

Se cierra así el círculo: las prácticas habituales han generado la norma, que a su vez ha producido los mecanismos necesarios de control para asegurar que se siga cumpliendo - (62).

Esta fórmula de general aceptación, así considerada, - ha permanecido, en el tiempo y en el espacio solo con ligeras variantes, siendo frecuente encontrar manifestaciones similares en las declaraciones de instituciones profesionales de análoga índole. Así, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos afirma que el apartarse de sus normas sin una razón justificada puede constituir una evidencia, prima facie, de falta de cumplimiento a las normas de auditoría generalmente aceptadas (63).

---

(61) Esta fórmula acompañó hasta 1964 a cada Accounting Research Bulletin, así como a las opiniones emitidas. Vid. JORDAN, L.H.: "Principles and Consistency". Incluido en Handbook for auditors. Mc. -- Graw Hill Book Co. New York, 1971.

(62) Aquí alcanza pleno significado la expresión de Ortega con respecto al uso, que no vive ni existe sino en los individuos y gracias a los individuos y, sin embargo, se cierne sobre ellos, con mecánica potencia impersonal, como una realidad física ..., frase ya citada con motivo similar en un anterior trabajo. Vid. TUA PEREDA, J. "Estados Financieros. España y el Mercado Común". ICJCE. Madrid, - 1980, pág. 33.

(63) I.M.C.P.: Normas y procedimientos de auditoría. Ed. del propio Instituto. México, 1977, pág. 326.

Desde un punto de vista estrictamente pragmático y desde luego, nada normativo, podemos responder ya a la pregunta ¿qué son los principios de contabilidad generalmente aceptados?. Se trata de aquellas normas emitidas por instituciones con autoridad reconocida al respecto, y derivadas de la práctica más recomendable. Bajo esta óptica, constituyen más -- bien referencias de aceptabilidad y de control de calidad en la confección de estados financieros que otra cosa. Asunto -- diferente será que esas normas coincidan con los puntos de -- vista aceptables desde una referencia teórica. Ese aspecto -- será discutido a lo largo de otros capítulos del presente -- trabajo.

## BIBLIOGRAFIA CITADA

- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION: "Accounting Principles and Taxable Income". A.R., Octubre, 1952.
- "Report of the Committee on Tax and Financial Entity Theory". A.R. Supl. Vol. XLVIII, 1973.
- AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS: "Verification of Financial Statements" J.O.A., mayo de 1929.
- "Accounting Terminology. Preliminary Report of a Special Committee on terminology". A.I.A. New York, 1931.
  - "Changing concepts of business income". New York, 1932.
  - "Audits of Corporate Accounts". New York, 1933.
  - "Examination of Financial Statements by independent Public Accountants". A.I.A. New York, 1936.
- ANDREWS, W.T.: "The Development of Accounting Principles for Business combinations, 1972-1973". University of North Carolina. Chapel Hill, 1976.
- BALLARIN, E.: "Desarrollo económico y contabilidad de gestión". Cuadernos Universitarios de Planificación Empresarial. Vol. 5, nº 1, 1979.
- BARRAZA CABIEDES, P.: "Principios que gobiernan el criterio contable". R.T.C. Tomo XVI, págs. 201 y 241.
- CAREY, J.L.: "The Rise of the Accounting Profession". A.I.C.P.A. Vol. I (1896-1936) y Vol. II (1937-1969). New York, 1969.
- CHAMBERS, R.J.: "The Development of Accounting Theory". AB. Dic. 1972.
- CHATFIELD, M.: "A History of Accounting Thought". Dryden Press. Illinois 1974.
- DENSEN, M.C. and MECKLING, W.H.: "Theory of the Firm: Managerial Behavior Agency Cost and Ownership Structure". J.O.E. Octubre, 1976.
- DEZZANI, F.: "Principios contables generales y particulares y su evolución en el tiempo". R.T.C. Vol. 30, 1978. Recogido de la Rivista dei Dottori Commercialisti. Milán.
- DIXON, R.L.: "Criticisms of the tentative statement of accounting principles". A.R., Vol. XVI, 1941.
- DODD, E.M.: "American Business Corporations until 1860". Harward University Press, 1954.

- Mc DONALD, D.L.: "Comparative Accounting Theory". Addison-Wesley publishing company. Massachusetts, 1972.
- GILMAN, S.: "Accounting Concepts of Profit". The Ronald Press Company. New York, 1939.
- GIRONELLA MASGRAU, E.: "Antecedentes históricos de las normas de auditoría generalmente aceptadas". R.T.C. Vol. XXVIII, nº 333, 1976.
- GONZALO ANGULO, J.A.: "Modelos normativos para el cálculo y control de Costes en la Empresa". Tesis Doctoral. Universidad Autónoma de Madrid, 1979.
- GRADY, P. (editor): "Memoirs and Accounting Thought of George O. May". The Ronald Press Company, 1962.
- HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría de la Contabilidad". UTEHA. México, 1974.
- HONEY, J.M.B.: "Accounting for Investors". J.O.A. Octubre, 1930.
- INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA: "La Censura de Cuentas y los Institutos de Censores". Ed. del propio Instituto.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS: "Normas y procedimientos de Auditoría". Ed. del propio Instituto. Mexico, 1977.
- JORDAN, L.H.: "Principles and Consistency". Incluido en "Handbook for auditors". Mc Graw Hill Book Company. James A. Cashin, Editor in Chief. New York, 1971.
- LAGARRIGUE, M.: "Les conséquences de l'évolution du droit fiscal sur la notion de bénéfice". R.F.C., 1972.
- LITHERLAND, D.P.: "Fixed Asset Replacement a half Century Ago". Contemporary Studies in the evolution of Accounting Thought. Dikenson Publishing Co, Diciembre, 1968.
- LITTLETON, A.C.: "Accounting Evolution to 1900". Año 1933. Reprinted by Russell and Russell, 1966.
- MAY, G.O.: "Twenty Five Years of Accounting Responsibility". American Institute Publishing, Co. New York, 1936.
- "Improvement in Financial Accounts". J.O.A., Mayo, 1937.
- MOONITZ, M.: "Three contribution to the development of Accounting principles prior to 1930". J.A.R., Vol. 8, nº 1. Spring 1970.
- MOST, K.S.: "Accounting Theory". Leslie Linvigstone, Georgia Institute of Technology. Columbus, Ohio, 1977.
- PATON, V.A.: "Accounting Theory". The Ronald Press Company, 1922. Reeditado por Accounting Studies Press Ltd. Chicago, 1962.
- RIEBOLD, G.: "Standards Americanos de Control Contable" R.T.C. Tomo XIII 1961.

- RIPLEY, Z.W.: "Stop, Look, Listen!". Atlantic Monthly, septiembre, -- 1926. Incluido en Main Street and Wall Street, Little Brown and Co, Boston, 1927.
- RODRIGUEZ LOPEZ, J.: "Sobre principios de contabilidad". R.T.E., 1963. N° 4, 5 y 6 (Abril, Mayo y Junio).
- SALIER, E.A.: "Depreciation: Principles and Applications". Ronald -- Press Company, 1939.
- SANDERS, T.H.; HATFIELD, H.R. y MORE, U.: "A Statement of Accounting - Principles". A.I.A. New York, 1938.
- SOTO SERRANO, M.: "Sistemas y principios uniformes de Contabilidad en Estados Unidos". R.E.F.C. n° 3.
- STOREY, R.K.: "Revenue, Realization, Going Concern and Measurement of Income". A.R., Abril, 1959.
- TUA PEREDA, J.: "Estados Financieros: España y el Mercado Común". Ed. I.C.J.C.E. Madrid, 1980.
- WATTS, R.L. y ZIMMERMAN, J.L.: "The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market of Excuses". A.R. Vol. LIV, n° 2. Abril, 1979.



CAPITULO SEGUNDO :

EL AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED  
PUBLIC ACCOUNTANTS





## CAPITULO 2 | EL AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

### LA SITUACION EN LOS ULTIMOS AÑOS DE LA DECADA DE LOS CINCUENTA

Como indicábamos en el capítulo anterior, el Committee on Auditing Procedure realizó desde su creación una fecunda labor de fijación de normas contables, con apoyo de la Securities and Exchange Commission, a través de sus Accounting Research Bulletins y de sus Opinions. Sin embargo, mientras las prácticas contables se basaban en la general aceptación de la doctrina científica más cualificada había ya abandonado esos derroteros, tratando de buscar sustentos racionales que partieran de bases científicas, con cierto carácter normativo. A este divorcio entre la teoría y la práctica no fue ajena la crisis del criterio valorativo tradicional, el coste histórico, así como las soluciones que se propusieron desde los ámbitos doctrinales.

En resumen, que una vez erradicadas por el Instituto una serie de prácticas contables no recomendables y consoli-

---

(1) Recuerdese que 1957 es el año de la aparición del artículo de MATTESSICH, R.: "Towards a general and axiomatic foundation of Accounting Systems". JAR, vol VIII, nº 4, oct. 1957, que, a nuestro modo de ver es fiel exponente del pensar de la comunidad científica del momento.

dada su situación, volvieron a producirse, en los últimos - años de la década de los cincuenta, un conjunto de críticas acerca del sistema de elaboración de principios generalmente aceptados, que giraban en torno a dos puntos básicos, -- uno de forma y otro de fondo: De un lado, se opinaba que la general aceptación no había conseguido en exceso la deseada uniformidad, por lo que seguía existiendo el riesgo de fraude, o al menos, de falta de homogeneidad y comparabilidad - en los estados financieros. Por otro lado, se intentaba trazar unas bases científicas, de las cuales pudieran deducirse reglas de comportamiento. Tanto la comunidad académica - como una buena parte de la profesión, entre la que hay que mencionar a la Financial Analysts Federación (2), se unieron activamente a la crítica.

Expresivas de las críticas en torno a la falta de uniformidad son las siguientes palabras de Chambers: Entre esos principios (refiriéndose al Inventory de Grady), aparentemente hay cuatro procedimientos para determinar el montante de

---

(2) Vid. CAREY, J.L.: "The Rise ..." Op. cit., vol. II, pág. 72. He aquí un resumen de las ideas críticas de Leonard Spaceck, partner de una firma internacional de P.A., recogidas por el propio Carey: el primer punto criticado es el poco éxito de la profesión para desarrollar principios contables, de los que pudieran derivarse estándares razonables, poniendo de manifiesto la ausencia de una adecuada base teórica para determinar prácticas alternativas en relación con un mismo hecho. Subrayó también Spaceck que la comparabilidad en la información debería ser un factor predominante en el desarrollo de los principios contables, indicando además que en la situación actual, la existencia de soluciones contables alternativas ante un mismo hecho, tiende a eliminar las prácticas más recomendables, propiciando las menos adecuadas. Fue, por otro lado, la primera voz autorizada en solicitar la creación de un cuerpo de expertos con plena independencia y dedicación exclusiva, al objeto de desarrollar los principios contables.

los ingresos; cuatro para fijar las cargas por pensiones y ocho para determinar los impuestos a imputar a la renta de un ejercicio. Parece que hay 72 caminos para fijar el impacto de la depreciación, y 122 métodos para determinar el monto de las existencias. Existen nueve tipos de conceptos para los que pueden tomarse métodos alternativos ... La conclusión a la que llega Chambers es que existen treinta millones de caminos posibles para determinar la situación financiera y los resultados (3).

---

(3) CHAMBERS, R.J.: "Securities and Obscurities". Gower Press, 1973. Tomado en el artículo GRABER, D.E. y JARNAGIN, B.D.: "The FASB, an eliminator of managed Earnings?". F.A.J. Marzo-Abril, 1979, págs 72 y ss.

## LA ACTIVIDAD DEL A.I.C.P.A. (1959-1972)

### EL ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD Y

### LA ACCOUNTING RESEARCH DIVISION

Tras el cambio de denominación en 1957 del A.I.A. por el de American Institute of Certified Public Accountants, - las críticas e insatisfacciones apuntadas determinaron la - creación de un comité, en diciembre de 1958, para el estudio del procedimiento más adecuado de elaboración de principios contables. El mandato del AICPA a este comité giró en torno a varios aspectos. En primer lugar, se sugirió que el desarrollo de los principios contables debería contemplarse dentro del marco de la investigación estricta. Se añadió -- que una adecuada investigación habría de estar desempeñada por miembros que representaran tanto los puntos de vista -- académicos como los procedentes del ejercicio profesional. Se hizo además cierto hincapie en la diferencia entre postulados, principios y reglas de procedimiento. Los postulados, pocos en número, deberían reflejar las hipótesis o suposiciones básicas en las que se apoya la contabilidad. Los -- principios deberían ser intercoordinados entre sí y deducibles de los postulados, formando con ellos un entramado de referencia. Las prácticas o reglas, por su parte, deberían resultar de la aplicación de los principios a situaciones - específicas. Para ello, aquéllos deberían ser lo suficientemente

mente homogéneos como para asegurar la comparabilidad, pero flexibles en la medida de lo necesario para poder ser adaptados a las circunstancias (4).

Una vez publicado el trabajo del comité (5), el resultado fue la creación del Accounting Principles Board (APB) que sustituyó al Committee on Accounting Procedure. Al mismo tiempo se creó la Accounting Research Division, al objeto de potenciar e impulsar los estudios teóricos referente a la base científica de la contabilidad y de sus principios.

Se dió paso así a una nueva etapa en la elaboración de principios de contabilidad, para los que se pretendió un sustento más racional, a la vez que se dotó al proceso de una estructura dual. El APB continuó publicando declaraciones de principios con similar autoridad a la que antes habido su antecesor, a la vez que la División de Investigación inició un amplio programa al que más tarde haremos referencia.

Dos características (6) lleva implícita esta reorganización: en primer lugar, la búsqueda de un apoyo deductivo

---

(4) CAREY, J.L.: "The Rise ..." Op. cit. págs. 90-94.

(5) AICPA: "Report to Council of the Special Committee on Research Program". J.O.A. nº 106. Diciembre, 1958.

(6) Puede verse a este respecto y en relación con el desarrollo posterior del APB: HICKS, E.L.: "APB, the First 3.600 days". J.O.A., nº 128. Septiembre, 1969.

1-30-1

en la elaboración de principios, a la vez que se trataba de impulsar el desarrollo de sus bases científicas; en segundo lugar, el intento de encontrar apoyos consensuales de los implicados en las opiniones. Se trata, por tanto, de un esfuerzo serio de estrechar las diferencias entre la teoría y la práctica, a la vez que se establecía una política de pronunciamientos coherentes, en lugar de declaraciones aisladas. A tales efectos, el APB estuvo constituido por un grupo de dieciocho personas, que prestaban sus servicios temporalmente, sin recibir a cambio ningún tipo de compensación económica (7); pero posiblemente de esta circunstancia hayan derivado los principales problemas del Board, a los que mas tarde haremos referencia en mayor detalle, al faltarle una estructura sólida en cuanto a representación de todos los campos concurrentes y afectados por las declaraciones de principios, así como por la ausencia de dedicación exclusiva de sus miembros (8).

---

(7) Vid. SOTO SERRANO, M.: "Sistemas y principios uniformes ..." Op. cit, págs. 712-713.

(8) Inconvenientes que trataron de ser subsanados posteriormente con la creación del FASB. Vid. más adelante.

## LA ACEPTABILIDAD GENERAL DE LAS DECLARACIONES DEL

### ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD

Como ya indicábamos en el capítulo anterior, los Accounting Research Bulletins, primero del CAP y después del APB (9) concluían con la referencia a su aceptación, que incluía los dos puntos siguientes: 1. Excepto en los casos en que el juicio de los miembros del Instituto sea formal y seguro, se supone que las opiniones emitidas por el comité están investidas de general aceptabilidad. 2. La carga de la prueba de cualquier diferencia con dichas opiniones debe ser asumida por quien adopte prácticas distintas.

Poco después de su creación, en septiembre de 1959, - el Accounting Principles Board tomó una resolución en la que se indicaba que asumía la autoridad de su predecesor, el C. A.P., a la vez que se proponía revisar las declaraciones de éste último, al objeto de su puesta al día (10).

En 1964 cambió en alguna medida esta política de general aceptación, haciéndose en cierto modo más flexible en cuanto a sus fuentes institucionales. En este año, la dirección del AICPA encargó a un comité especial el estudio de -

---

(9) Un resumen de la historia del AICPA y de sus normas todavía en vigor puede encontrarse en DURANDEZ ADEVA, A.: "El control interno, la SEC y las nuevas responsabilidades del auditor independiente". R.E.F.C. nº 31.

(10) Vid. texto íntegro de esta declaración en JORDAN, L.H.: Principles ... Op. cit., pág. 2.3.

- 52 -

una declaración que expresara la manera y los supuestos bajo los que sus miembros pudieran apartarse de las opiniones del Board. Como consecuencia, este último tomó en octubre de -- 1964 un acuerdo en los siguientes términos: 1. Principios de contabilidad generalmente aceptados son aquellos que tengan apoyo de autoridad competente. 2. Las declaraciones del Accounting Principles Board tienen apoyo de autoridad competente. 3. El apoyo de autoridad competente puede existir para - otros principios contables que difieran de la opinión del - APB. 4. Si existiera un principio de contabilidad que fuera diferente al aceptado por el Accounting Principles Board, el "public accountant" debe de decidir cuál de los dos principios está apoyado en la autoridad más competente, así como cuál - es más aplicable bajo las circunstancias. 5. Si el public -- accountant llega a la conclusión de que el principio mantenido por la sociedad auditada es más aceptable, dadas las circunstancias, que el sustentado por el APB, debe de hacer notar esta circunstancia al establecer los estados financieros.

Como puede observarse, de este acuerdo pueden desprenderse algunas interesantes matizaciones. En primer lugar, la declaración está más en la línea de la emitida por la Securities and Exchange Comisión en su Accounting Series Release - de 1938, al aceptar que el apoyo sustancial autorizado puede proceder de otras declaraciones diferentes a las del Instituto. Pero este aspecto, junto con la aplicación conjunta de - los puntos tres y cuatro, obligan al auditor a establecer un juicio de valor acerca de cuál es el principio de mejor aplica



cabilidad, en base a las circunstancias del hecho y a la autoridad de la institución que lo ha emitido.

Por otro lado, el carácter predominantemente descriptivo del concepto de principios contables se desprende claramente de la siguiente definición que del término ofrece -- uno de los Accounting Terminology Bulletins del APB: un principio contable es una ley o regla, adoptada o utilizada como guía para la acción; un fundamento establecido o base para la conducta o práctica. Un autor (11), al comentar esta definición, indica el siguiente proceso de formación de los postulados y principios:

1. Inicialmente, los postulados contables se derivan de la experiencia y de la razón.
2. Una vez que los postulados han sido derivados de su utilización constatada, dan lugar a los principios contables.
3. Cuando su aceptación es suficientemente amplia, -- originan los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Como tendremos ocasión de comprobar en el capítulo siguiente, el concepto de principios de contabilidad generalmente aceptados ha penetrado en el Código de Ética del AICPA

---

(11) JORDAN, L.H.: "Principles ...." Op. cit. pág. 2.10.

## LA DIVISION DE INVESTIGACION DEL A.I.C.P.A. Y

### LOS ACCOUNTING RESEARCH STUDIES

La principal consecuencia de la reestructuración de 1959 del AICPA, consistió en la creación de la División de Investigación, cuyo objeto principal fue el conseguir un sustento científico para las declaraciones de las normas de contabilidad, promocionando estudios en el terreno de los postulados y principios, que sirvieran de guía a sucesivos pronunciamientos.

En relación con este programa de investigación, el informe del comité que sugirió su creación afirmaba que el propósito general del Instituto en el área de la contabilidad financiera debe de ser impulsar la expresión escrita de lo que constituyen los principios de contabilidad generalmente aceptados, para guía de sus miembros y de otras personas, lo cual significa algo más que una mera revisión de las prácticas existentes; significa un continuado esfuerzo para determinar los procedimientos más apropiados y para estrechar las áreas de diferencias y de inconsistencias en la práctica (12).

El resultado de esta inquietud fueron los diversos Accounting Research Studies patrocinados y publicados por el

---

(12) AICPA: "Report ..." Op. cit., pág. 62. Recogido por Mc Donald, D. L.: "Comparative Accounting ..." Op. cit., pág. 45.

CUADRO N° 3

AICPA. ACCOUNTING RESEARCH STUDIES

- N°1      The Basic Postulates of Accounting. M. Moonitz.1961
- N°2      Cash Flow Analysis and the Funds Statements. P. Ma-  
son. 1961.
- N°3      A Tentative Set of Broad Accounting Principles for  
Business Enterprises. R.T. Sprouse y M. Moonitz. -  
1962.
- N°4      Reporting of Leases in Financial Statements. J. H.  
Myens. 1962.
- N°5      A Critical Study of Accounting for Business Combi-  
nations. A. R. Wyatt. 1963.
- N°6      Reporting the Financial Effects of Price Level Chan-  
ges. Accounting Research Division. 1963.
- N°7      Inventory of Generally Accepted Accounting Princi--  
ples for Business Enterprises. P. Grady. 1966.
- N°8      Accounting for the Cost of Pension Plans. E. L. --  
Hicks. 1965.
- N°9      Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes. -  
H.A. Black. 1966.
- N°10     Accounting for Goodwill. C.R. Carletty y N. Olson.1968
- N°11     Financial Reporting in the Extractive Industries.  
R.E. Field. 1969.
- N°12     Reporting Foreing Operations of U.S. Companies in  
U.S. Dollars. L. Lorensen. 1972.
- N°13     The Accounting Basis for Inventories. H. Barden. 1973.
- N°14     Accounting for Research and Development Expenditu-  
res. M.S. Newman y O.S. Gellein. 1973.
- N°15     Stockholders'Equity. B. Melcher. 1973.

Instituto. Sin embargo, hay que recordar que estos trabajos no fueron investidos de "autoridad competente", pues como se afirmaba en cada uno de ellos, no estuvieron aprobados, desaprobados o condicionados oficialmente por el Accounting Principles Board.

El primer ARS fue The Basic Postulates of Accounting, de Maurice Moonitz, que apareció en 1961. Junto con el número tres, A tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises (1962), de Robert T. Sprouse y M. Moonitz, constituyen los dos estudios que más se adaptan a la línea trazada en el espíritu inicial de la División de Investigación (13).

- 
- (13) Los restantes ARS hasta que se creó el Financial Accounting Standards Board son los siguientes:
- . MASON, P.: "Cash Flow Analysis and the Funds Statement". AICPA, ARS nº 2. New York, 1961.
  - . MYERS, H.: "Reporting of Leases in Financial Statements". AICPA, ARS nº 4. New York, 1962.
  - . WYATT, A.R.: "A Critical Study of Accounting for Business Combinations". AICPA, ARS nº 5. New York, 1963.
  - . AICPA.- RESEARCH DIVISION: "Reporting the Financial Effects of - Price level changes". AICPA, ARS nº 6. New York, 1963.
  - . GRADY, P.: "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises". AICPA, ARS nº 7. New York, 1965.
  - . HICKS, E.L.: "Accounting for the Cost of Pensions Plans". AICPA, ARS nº 8. New York, 1965.
  - . BLACK, H.A.: "Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes". AICPA, ARS nº 9. New York, 1966.
  - . CATLETT, G.R. y OLSON, N.O.: "Accounting for Goodwill". AICPA, - ARS nº 10. New York, 1968.
  - . FIELD, R.R.: "Financial Reporting in the Extractive Industries". AICPA, ARS nº 11. New York, 1970.
  - . LORENSEN, L.: "Reporting Foreign Operations of U.S. Companies in U.S. Dollars". AICPA, ARS nº 12. New York, 1972.
  - . BARDEN, H.G.: "The Accounting Basis in Inventories". AICPA, ARS nº 13. New York, 1973.
  - . NEWMAN, M.S. y GELLEIN, O.S.: "Accounting for Research and Development Expenditures". AICPA, ARS nº 14. New York, 1973.
  - . MELCHER, B.: "Stockholders Equity". AICPA, ARS nº 15. New York, 1973.

El Accounting Research Study n<sup>o</sup> 1, de Moonitz, desarrolla un conjunto de catorce postulados agrupados en tres categorías: la primera hace referencia al entorno socioeconómico de la contabilidad; la segunda, al propio campo de la contabilidad, mientras que la tercera incluye los postulados normativos que Moonitz denomina imperativos, es decir, englobados en el área del deber ser (14).

Por su parte, el ARS n<sup>o</sup> 3, de Sprouse y Moonitz, trata de desarrollar un conjunto de definiciones y principios contables en congruencia con el primer<sup>o</sup> de los estudios de Moonitz (15).

A pesar del buen comienzo de la División de Investigación y del aceptable contenido de los estudios de Moonitz y Sprouse, puede decirse que los resultados de los mismos, en la práctica, fueron incluso contraproducentes, ya que al poner de manifiesto claras diferencias entre sus deducciones teóricas y los hábitos contables del momento, produjeron un buen número de controversias e incluso cierto rechazo, especialmente por parte del APB, que en ningún momento hizo referencia en sus declaraciones ni fundamentó ninguna de sus sucesivas opiniones en los mencionados Accounting Research Stu

---

(14) Postulates for Accounting, en la conocida denominación de Mc Donald, D.L.: "Comparative ..." Op. cit., págs. 67 y ss.

(15) Estas aportaciones serán analizadas con mayor detalle en otro lugar del presente trabajo. Vid. capítulo 16.

dies;no obstante, hay que aceptar alguna influencia de los -  
mismos en el pensamiento de la época, y en consecuencia, en  
los principios elaborados a partir de entonces.

Hasta tal punto llegaron las divergencias, que la pu-  
blicación del estudio de Sprouse y Moonitz fue acompañada -  
de una nota en la que el APB se manifestaba en los siguien-  
tes términos: Es de esperar que el trabajo estimule la dis-  
cusión y los comentarios constructivos en el área de los --  
postulados básicos y de los principios de contabilidad....  
El Board opina que, aunque estos estudios suponen una valios  
sa contribución al pensamiento contable, difieren radical-  
mente de los principios de contabilidad generalmente aceptad  
dos en el momento (16).

El ARS nº 7, a buen seguro que satisfizo de manera -  
más notoria la postura del APB: en 1965 aparece The Inventor  
y of Generally Accepted Accounting Principles for Business  
Enterprises, de Paul Grady, cuyo título es suficientemente  
expresivo de su contenido: una recopilación de reglas obte-  
nidas observando la manera en que se desarrollan los nego-  
cios y los conocimientos contables en nuestra sociedad (17),

---

(16) Vid. Mc DONALD, D.L.: "Comparative..." Op. cit., pags. 75 y 76,  
en donde se recogen dos opiniones, una favorable y otra negativa,  
a la vez que se presentan tabuladas las reacciones de los miem-  
bros del Advisory Committee de la siguiente manera: Contadores  
públicos: en contra, 4; indiferente, 2; abstención, 1.- Aca-  
demicistas: a favor, 1; abstención, 1; Agencias Gubernamenta-  
les: indiferente, 1.- Industria: a favor, 1; abstención 1.-  
Totales: a favor, 2; en contra, 4; indiferente, 3; abstención,  
3.

(17) Mc DONALD, D.L.: "Comparative..." Op. cit., pag. 45.

todo ello con un enfoque necesariamente pragmático, dado -- que el propósito es listar aquéllos principios, prácticas o normas respecto de los cuales hay poco o ningún desacuerdo entre los ejecutivos de negocios, los contadores profesionales y los funcionarios del gobierno a quienes concierne este asunto (18).

Como ya hemos indicado, no puede decirse que los primeros estudios de investigación cayeran por completo en saco roto. Junto con las aportaciones de R. Mattessich, sientan las bases para el comienzo de un nuevo programa de investigación en contabilidad, en el sentido lakatosiano del término, que hace que la década de los sesenta haya sido -- clasificada como la edad de oro de la investigación contable a priori (19).

- 
- (18) GRADY, P.: "Inventory ..." Op. cit., pág. 68 de la versión castellana del I.M.C.P. Vid. capítulo num. 15.
- (19) WELLS, M.C.: "A Revolution in Accounting Thought?". A.R., Vol. LI, nº 3. Julio, 1976.

## LA INCIDENCIA DE LAS LEYES FISCALES

En el capítulo anterior pusimos de manifiesto cómo las primeras Income Tax Laws, especialmente la aparecida en 1918, habían tenido una considerable incidencia positiva en la -- práctica contable, al unificar los criterios fiscales con -- los contables y al elevar el nivel de estos últimos. Las sucesivas leyes fiscales, aunque tampoco desarrollaron principios contables, tuvieron asimismo una considerable influencia en estos últimos, que no siempre puede ser calificada -- como favorable. No obstante, hay que reconocer que las leyes fiscales han originado con frecuencia nuevas aportaciones - doctrinales, al impulsar el estudio y discusión de los conceptos en ellas contenidos.

Sin embargo, no debe olvidársenos que con excesiva frecuencia, la práctica hace prevalecer los aspectos fiscales - por encima de los de saneada gestión económica, con una clara predisposición a utilizar los conceptos del impuesto sobre la renta de las sociedades como principios y prácticas - aceptados en la contabilidad financiera. Hendriksen (20) enumera los siguientes ejemplos de este hecho evidente: 1. Existe la tendencia a considerar que cualquier método aceptable fiscalmente para el cálculo de la amortización es también - aceptable a efectos contables, independientemente de que si-

---

(20) HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría ...." Op. cit., pág. 53.



ga o no criterios razonables con respecto a una situación da  
da. 2. Hay que utilizar el procedimiento Fifo en los estados  
financieros, como consecuencia de su utilización a efectos -  
fiscales. 3. Algunas partidas que pudieran llevarse al acti-  
vo, como los conceptos de investigación y desarrollo, se car-  
gan en ocasiones a gastos, para obtener la más temprana de-  
ducción fiscal posible. 4. Otro ejemplo claro son las provi-  
siones, que sólo suelen hacerse cuando son permitidas fiscal-  
mente.

Además de la Revenue Act de 1939, que posibilitó la --  
utilización del método Lifo es de destacar la incidencia de  
la ley del mismo título de 1954, que creó fiscalmente la fi-  
gura de la amortización acelerada, como consecuencia de la -  
presión al alza de los costes de reposición y como respuesta  
a las peticiones de encontrar un criterio alternativo al cos-  
te histórico, en un intento de estimular la economía del --  
país potenciando la inversión. Puede quizá imputársele el --  
efecto positivo, en línea con los efectos comentados anterior-  
mente, de haber favorecido los métodos no lineales de amorti-  
zación y los argumentos en torno a su conveniencia y siste-  
mas de cálculo (21).

---

(21) Parece indudable que los mayores efectos de las leyes fiscales han  
incidido sobre el concepto de depreciación y su reflejo contable.  
Vid. una consideración crítica de estos efectos en WATTS, R.L. y -  
ZIMMERMAN, J.L.: "The Demand for and Suply ...", art. cit., págs.  
293 y ss.

- 62 -

También es de interés, especialmente en cuanto a las opiniones encontradas que suscitó entre el APB y la SEC, la ley de impuestos de 1962, que creó una nueva figura de desgravación por inversiones, permitiendo una reducción en función de los activos depreciables adquiridos y puestos en funcionamiento a partir de 1961 (22), también con el claro objetivo de estimular la inversión. Ante la permisividad de los criterios presentes en la Ley, se abrían dos posibilidades: la reducción en el mismo año de la inversión (flow through method), o durante el período de utilización del activo en cuestión (deferral method). Ambas instituciones entraron en cierta contradicción, ya que mientras la Securities Exchange Commission en su ARS nº 96 aceptó los dos métodos, arguyendo que ambos estaban sustentados en razones suficientemente convincentes, la opinión nº 2 del Accounting Principles Board optó por el deferral method, aunque el acuerdo fue tomado sin unanimidad. Ante la actitud de la SEC, el Board hubo de realizar una posterior declaración (opinión nº 4), aceptando ambos criterios, aunque expresando su preferencia por el criterio de diferir la reducción impositiva.

---

(22) CAREY, J.L.: "The Rise ..." Op. cit., vol. II, pág. 98.

CUADRO N° 4

ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD OPINIONS

- |      |       |   |
|------|-------|---|
| 1962 | n° 1. | Nuevas guías y reglas para la contabilización de la amortización.   |
|      | n° 2. | Contabilización de los incentivos fiscales a la inversión.  |
| 1963 | n° 3. | El Estado de Origen y Aplicación de Fondos.   |
| 1964 | n° 4. | Enmienda al APB n°2.  |
|      | n° 5. | Contabilización de los alquileres.  |
| 1965 | n° 6. | Situación actual de los Accounting Research Bulletings.   |
|      | n° 7. | Contabilización del leasing.  |
| 1966 | n° 8. | Contabilización de planes de pensiones  |
|      | n° 9. | Presentación de los resultados de las operaciones (explotación)   |
|      | n°10. | Opinión colectiva, 1966.  |
| 1967 | n°11. | Contabilización del impuesto sobre la renta.  |
|      | n°12. | Opinión colectiva, 1967.  |
| 1969 | n°13. | Aplicación del APB n°9 (parr. 6) a los Bancos comerciales.  |
|      | n°14. | Contabilización de obligaciones convertibles y de obligaciones emitidas con garantía de compra de acciones.   |
|      | n°15. | Beneficios por acción.  |
| 1970 | n°16. | Combinaciones de empresas.  |
|      | n°17. | Activos inmateriales.   |
| 1971 | n°18. | El método del valor teórico para la contabilización de inversiones en acciones ordinarias.  |
|      | n°19. | Presentación de cambios en la situación financiera.   |
|      | n°20. | Cambios en los métodos contables.   |
|      | n°21. | Cambios en los métodos contables.   |
| 1972 | n°22. | Información sobre políticas contables.  |
|      | n°23. | Impuesto sobre la renta: areas especiales.  |
|      | n°24. | Impuesto sobre la renta. Inversiones en acciones ordinarias - contabilizadas al valor teórico-contable.   |
|      | n°25. | Contabilización de acciones emitidas para empleados.  |
|      | n°26. | Cancelación anticipada de deudas.   |
| 1973 | n°28. | Presentación de estados financieros intermedios.  |
|      | n°29. | Contabilización de transacciones no monetarias.   |
|      | n°30. | Presnetación de los resultados de las operaciones de la empresa. Efectos de la enajenación de una parte de la empresa y de hechos y transacciones extraordinarias, poco usuales o infrecuentes. |
|      | n°31. | Presentación de los contratos de alquiler.  |

LOS NUMEROS 3, 4, 5, 7, 27 Y 31 FUERON DEROGADOS POR DECLARACIONES POSTERIORES.

## THE INDUSTRY AUDIT AND ACCOUNTING GUIDES

Uno de los logros más loables del Instituto fue la - realización de unas guías prácticas de contabilidad y auditoría, que adaptasen los principios generales a cada uno de los sectores, especialmente industriales, de la actividad económica. A tal efecto, se formaron en el seno del AICPA - comités especiales ad hoc, a partir de 1964, cuyo resultado fueron las Industry Audit and Accounting Guides. En ellas - se establecían, en primer lugar, los principios generales - adaptados a la rama en cuestión y, seguidamente, los principios contables deducidos de aquéllos en su aplicación concreta a la respectiva industria. En el período 1964-75 aparecieron diecisiete guías de auditoría (23) y cuatro guías contables (24).

- 
- (23) Construction Contractors (1965) Fire and Casualty Insurance (1966), Personal Financial Statements (1968) Banks (1968, Medicare (1969), Employee Health and Welfare Benefit Funds (1972), Hospitals (1972), Finance Companies (1973), Investment Companies (1973) Stock Life Insurance Companies (1973), Service Center-Produced Records (1974) - Voluntary Health and Welfare Organizations (1974), Brokers and Dealers in Securities (1975), Colleges and Universities (1975) Government Contractors (1975), Savings and Loan Associations (1975), y State and Local Governments (1975).
- (24) Accounting for Franchise Fee Revenue (1973), Accounting for Retail Land Sales (1973), Profit Recognition on Sales of Real Estate -- (1973) y Accounting for Motion Picture Films (1973).

## LA SITUACION DEL AICPA AL FINALIZAR LA DECADA DE LOS SESENTA

La sustitución del CAP por el Accounting Principles - Board puede considerarse como positiva; el Board completó - la serie de declaraciones y opiniones con respecto a las -- prácticas contables, a la vez que impulsó, como hemos visto, un buen número de trabajos de auditoría y planificación contable, aunque pueda achacársele el defecto, al que ya hemos hecho referencia, de la falta de coordinación entre sus declaraciones, hecho que, no obstante, se trato de modificar con la reforma de 1959. Por su parte, la División de Investigación supuso un serio intento metodológico, que aglutinó en torno suyo, en favor o en contra, a la doctrina y a la - profesión contables, especialmente en sus primeros años de funcionamiento. Notoria es, en este sentido, la incidencia mutua de las declaraciones del AICPA con las de otras instituciones, tales como la American Accounting Association, como tendremos ocasión de comprobar, en una curiosa pero también productiva competencia por encontrar conceptos racionales en los que apoyar las prácticas contables.

No obstante, tampoco con la reorganización se consiguieron ni uno ni otro propósitos: aunque las prácticas habituales se habían estrechado considerablemente, se seguía abogando por la deseada uniformidad, a la vez que las declaraciones teóricas no consiguieron un acuerdo unánime. Incluso el APB vio aumentadas, en estos últimos años, las presiones

nes e intereses de diversos tipos que sobre este organismo se ceñían, de las que tampoco se vió exento su sucesor, el FASB y que incluso determinaron que algún autor contemplara la posibilidad de que el establecimiento de los estándares contables se realizara con carácter público (25).

Como puede verse, las críticas no difieren en exceso de las producidas en momentos históricos precedentes. La -- primera reacción digna de notar ante esta situación es el -- Statement nº 4 del APB, que comentamos en el epígrafe siguiente. Sin embargo, los dos intentos más notables son los trabajos de los comités Trueblood y Wheat. El Statement nº 4 y el Trueblood Report se insertan en el plano teórico. El informe Wheat determinó la sustitución del APB por el Financial Accounting Standards Board, junto con la creación de -- dos importantes órganos: The Financial Accounting Foundation y The Financial Accounting Standards Advisory Council.

---

(25) Vid. a este respecto y en relación con los anteriormente mencionados, SOLOMONS, D.: "The Politization of Accounting". J.O.A. Noviembre de 1978. HORNGREN, Ch. T.: "The Accounting Discipline in 1999" A.R.. Enero de 1971. HICKS, E.L.: "APB, The First ...". Art. cit. BAKER, R.T.: "Why Aren't we solving our problems?". F.E., nº 40, enero de 1972.

THE BASIC CONCEPTS AND ACCOUNTING PRINCIPLES UNDERLYING  
FINANCIAL STATEMENTS OF BUSINESS ENTERPRISES

Posiblemente las presiones para una más racional y -- científica construcción de los principios de contabilidad -- generalmente aceptados y, en especial, los trabajos de Moonitz y Sprouse y Moonitz (26), condujeron al APB a realizar una declaración global (27) que incluyera una serie de postulados básicos y de principios, de los cuales derivar las reglas prácticas de actuación.

Los orígenes de este documento se remontan a 1965, el mismo año en que Paul Grady publicó su Inventory (28), momento en que el APB creó un comité para preparar un pronunciamiento al respecto, cuyo resultado fue el Statement nº 4, al que nos referimos y que, por tanto, fue el fruto de cinco años de trabajo.

Los objetivos perseguidos por el Statement pueden deducirse del primer párrafo del mismo: discutir la naturaleza de la contabilidad financiera, las fuerzas de su entorno que influyen en ella, así como las posibilidades y limitaciones

- 
- (26) Así como los trabajos paralelos de la American Accounting Association, a los que hemos dedicado un capítulo independiente.
- (27) AICPA: "The Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Bussines Enterprises". Statement nº 4. New York, 1970.
- (28) VATTER, W.J.: "The State of the Art". AB. Vol. 8, nº 1, 1972, trabajo en el que pueden encontrarse amplios comentarios al Statement nº 4.

.de la contabilidad en el suministro de información a sus --  
usuarios; precisar los objetivos de la contabilidad y de -  
los estados financieros y ofrecer una descripción de los -  
principios de contabilidad generalmente aceptados.

A continuación, en el mismo texto, se da idea de su -  
índole estrictamente descriptiva al afirmarse que los prin-  
cipios que contempla están basados principalmente en la ob-  
servación de la práctica contable, organizando una serie de  
conceptos que, para la mayor parte de sus destinatarios, --  
son ya aceptados.

Por otro lado, el carácter de simple recomendación -  
también se refleja explícitamente, al afirmarse que el Board .  
sólo hace suyos los principios generalmente admitidos que -  
estén en concordancia con alguna de sus anteriores opinio-  
nes (29). También de este trabajo nos ocuparemos con mayor  
detalle en otro lugar.

---

(29) De acuerdo con VATTER, W.J.: "The State ..." Op. cit., pág. 76,  
el Statement nº 4 despertó muy pocos comentarios en la literatu-  
ra. Entre ellos, pueden verse, además del artículo de Vatter, -  
los siguientes: LUPER, O.L. y ROSENFELD, P.: "The Statement of  
Basic Concepts and Principles". J.O.A. Enero de 1971; MOONITZ,  
M.: "The Accounting Principles Board Revisited". New York Certi-  
fied Public Accountant, mayo de 1971; STAUBUS, G.J.: "An Analysis  
of APB Statement nº 4". J.O.A. Febrero de 1972.



## THE COST ACCOUNTING STANDARDS BOARD

Aunque no sea una iniciativa estrictamente debida al AICPA, merece ser citada la creaci3n en 1971, por el Congreso de los Estados Unidos, del Cost Accounting Standard Board, comit3 destinado a la emisi3n de normas para la contabilidad interna y criterios de c3lculo de costes (30). Su finalidad inicial fue el establecimiento de procedimientos a seguir - por las firmas que ten3an relaci3n con el Gobierno Federal, especialmente las que contrataban con el Departamento de Defensa. Sin embargo, con posterioridad ha extendido su influencia a otros departamentos y agencias gubernamentales - (31), a la vez que sus declaraciones son seguidas con inter3s por la profesi3n contable, en la que ejerce una notable y l3gica influencia (32).

- 
- (30) El Cost Board tiene como presidente nato al Comptroller General of the United States. Los restantes miembros representan por - igual al gobierno, a la industria, a la universidad y a los Public Accountants.
- (31) Entre las que se encuentran la National Aeronautical and Space Administration y la Energy Research and Development Administration.
- (32) Puede verse con respecto a este comit3: Mc CLENON, P.R.: "Operations of the CASB". J.O.A. n3 135. Abril, 1973.

## EL INFORME TRUEBLOOD

Cronologicamente situado entre el Accounting Principles Board y su sucesor, el Financial Accounting Standards Board (33), hay que citar el trabajo realizado por este comité, llamado a determinar los objetivos de la contabilidad financiera.

El origen oficial de esta nueva acción hay que buscarlo en el Statement nº 4 del APB y más concretamente en la inicial preocupación de este último documento por determinar los objetivos de la disciplina contable. Sin embargo, parece indudable la influencia en ambos estudios de un trabajo previo con similar preocupación realizado unos años antes por la American Accounting Association (34). Posiblemente con un mayor rigor histórico, deberíamos haber referido aquí estos estudios en el mismo orden cronológico en el que se produjeron. Sin embargo, hemos preferido alterar la secuencia temporal, al objeto de ofrecer por separado - una perspectiva global para las tres instituciones cuya tarea nos parece más relevante con respecto a la doctrina y prácticas contables: El AICPA (con sus antecedentes y reestructuración posterior), la SEC y la AAA.

---

(33) La creación de este órgano tuvo lugar en abril de 1971, mientras que la publicación del informe Trueblood se realizó en octubre de 1973.

(34) A.A.A.: "A Statement of Basic Accounting Theory". Evanston. Illinois, 1966.

El informe Trueblood (35), como ya hemos indicado, tuvo como principal finalidad el determinar los objetivos de la contabilidad financiera, respondiendo a cuatro preguntas básicas ¿quiénes son los usuarios de la contabilidad? ¿qué tipo de información precisan? ¿cuáles de esas necesidades - de información pueden ser suministradas por la contabilidad? ¿qué estructura es necesaria a estos efectos? (36).

La respuesta fundamental es una definición global del objetivo básico de la contabilidad: suministrar a los usuarios de los estados financieros información que pueda serles útil en la toma de decisiones económicas. Se añade, en relación con este objetivo, que para su cumplimiento los estados financieros no deben de limitarse a suministrar información únicamente cuantitativa, sino que es necesaria su ampliación, incluyendo otro tipo de hechos no cuantificables. Se consolida así, a nivel de un trabajo del APB, el "usefulness criterion" como finalidad básica de los estados financieros, en el sentido de ampliar no sólo el campo de los - destinatarios de los mismos, sino también su contenido (37).

- 
- (35) AICPA: "Report of the Study Group on the objectives of Financial Statements". AICPA. New York, 1973. Robert M. Trueblood, Chairman.
- (36) Pueden verse estos extremos y alguno posterior al informe que comentamos en MOST, K.S. y WINTERS, A.L.: "Focus on Standard Setting: From Trueblood to the FASB". J.O.A., Febrero, 1977.
- (37) No es menos cierto que el usefulness criterion se había comenzado a mostrar de forma incipiente en 1930, como tuvimos ocasión de comentar en su momento. Coincide esta primitiva fecha con un cambio similar en el derecho mercantil: el tránsito de la teoría contractual de la sociedad a la institucional, que se percibe a través de la jurisprudencia francesa de comienzos del presente siglo y especialmente en la década 1920 a 1930. La teoría contractual, de es-

El objetivo básico transcrito se completa con once subobjetivos u objetivos subsidiarios, de los que entresacamos algunas expresiones de interés: un objetivo de los estados financieros es estar, en principio, al servicio de aquellos usuarios que tienen derecho, posibilidad o medios de obtener información, así como al de aquellos para los que los estados financieros constituyen la principal fuente de información acerca de las actividades económicas de la empresa; suministrar a los usuarios la información necesaria para que puedan prever, comparar y evaluar la capacidad de obtener beneficios de la empresa, tanto presentando su situación como sus resultados; a tal efecto, deben de ponerse de manifiesto los supuestos básicos relativos a la interpretación, valoración, predicción o estimación; suministrar la información necesaria para juzgar la capacidad de la dirección de la empresa en orden al cumplimiento de los objetivos de la misma ... y como último y significativo objetivo, suministrar información acerca de las actividades empresariales que afecten a la sociedad, que puedan ser identificadas, descritas o medidas y que sean importantes para evaluar el papel de la empresa en su entorno so-

---

....(pág. ant.) palda a la realidad, se negaba a ver en la sociedad anónima cosa distinta de individuos y voluntades individuales. La teoría institucional no niega que la sociedad haya sido fundada por un contrato, pero este contrato ha dado nacimiento a una institución, es decir, a un organismo que tiene por fin la persecución de un interés intermediario entre el de los individuos y el del Estado. En resumen, que ... la idea institucional, a su vez, sirve de tránsito a la socialización de la sociedad anónima, si se piensa que el interés común de los socios debe de enlazarse al interés general de la colectividad nacional. Las citas han sido extraídas de GARRIGUES Y DIAZ CAÑABATE, J.: "Hacia un nuevo Derecho Mercantil" Ed. Tecnos, Madrid, 1971. págs. 35 a 37.

cial (38).

Interesante es subrayar como en un buen número de estos subobjetivos, así como en el objetivo básico, está implícita la vinculación de la información económica suministrada por la contabilidad con el proceso consecuente de toma racional de decisiones.

Además de los mencionados objetivos, se establecen, - en línea con lo realizado por el ya mencionado trabajo de la American Accounting Association, acerca del mismo propósito, un conjunto de requisitos de la información contable: relevancia y materialidad, forma y sustantividad, realidad, insesgabilidad, comparabilidad, consistencia y claridad.

El Trueblood Report, es, como fácilmente puede comprobarse de las líneas anteriores, el primer intento sustantivo del Accounting Principles Board para establecer una teoría normativa, no sólo de los objetivos, sino también del - cuerpo completo de conceptos que desembocan en la confección y utilización de los estados financieros. Se olvida, aunque sólo sea por un momento, el criterio de la general aceptabilidad, para centrarse no en lo que la contabilidad es, sino en lo que debe de ser. Se establecen de esta manera las bases teóricas para la determinación de los principios y re-

---

(38) El texto íntegro de estos objetivos puede encontrarse, como es lógico, en el propio Report Trueblood, pero, además, en REY, F.: "Developpements Récents de la Comptabilité". Ed. du Centre National de la Recherche Scientifique. Paris, 1979. Por nuestra parte, nos volveremos a ocupar de este documento, con más detalle, en la segunda parte del presente trabajo.

glas contables: partiendo de los objetivos, el proceso contable podrá ser derivado de los mismos, a través de un proceso deductivo, tendente a suministrar una información que cumpla los requisitos de forma y de fondo aludidos.

Al Financial Accounting Standards Board le correspondió ser el albacea de este planteamiento, que si bien había sido ya reconocido a nivel doctrinal -Mattessich e Ijiri- no había tenido hasta entonces eco en los trabajos del AICPA. Quizás sea todavía pronto para juzgar los resultados, pero bien puede decirse que las conclusiones del Report han tenido alguna incidencia en declaraciones posteriores. Buen ejemplo de esta afirmación son las relativas a las soluciones contables para paliar los efectos de la inflación en los estados financieros, así como la nueva política del FASB de aumentar el contenido de los estados financieros con información adicional cuantitativa y cualitativa, así como de establecer normas relativas a esa información suplementaria contenida en los "financial report" (39).

---

(39) Un buen resumen de la etapa histórica que ahora concluimos puede encontrarse en ZEFF, S.A.: "Chronology of Significant Developments in the Establishment of Accounting Principles in the United States: 1926-1972". J.A.R. nº 10. Spring, 1972 y también, del mismo autor: "Forging Accounting Principles in Five Countries. A History and a Analysis of Trends", Arthur Andersen and Co., lecture Series. Champaign, Illinois, 1971. Por otro lado, PARKER R.H.: "Accounting History: A Selected Bibliography". AB. Vol. 1, nº 1. Septiembre, 1965, ofrece un completo repertorio bibliográfico sobre la historia de la contabilidad en general, con pequeños resúmenes de contenido.

## BIBLIOGRAFIA CITADA

- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION: "A Statement of Basic Accounting Theory". A.A.A. Evanston. Illinois. Third Printing, 1970.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS: "Report to Council of the Special Committee on Research Program". J.O.A. n° 106. Diciembre, 1958.
- Research División: "Reporting the Financial Effects of Pricelevel changes". AICPA, ARS n° 6. New York, 1963.
  - "The Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises". Statement n° 4. New York, 1970.
  - "Report of the Study Group on the objectives of Financial Statements". AICPA. New York, 1973. Robert M. Trueblood, Chairman.
- BAKER, R.T.: "Why Aren't we solving our problems?". F.E. n° 40. Enero, 1972.
- BARDEN, H.G.: "The Accounting Basis of Inventories". AICPA, ARS n° 13. New York, 1973.
- BLACK, H.A.: "Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes". AICPA, ARS n° 9. New York, 1966.
- CAREY, J.L.: "The Rise of the Accounting Profession". Vol. I (1896-1936) y Vol. II (1937-1969). AICPA. New York, 1969.
- CATLETT, G.R. y OLSON, N.O.: "Accounting for Goodwill". AICPA, ARS n° - 10. New York, 1968.
- CHAMBERS, R.J.: "Securities and Oscurities". Gower Press, 1973.
- Mc CLENON, P.R.: "Operations of the CASB". J.O.A. n° 135. Abril, 1973.
- Mc DONALD, D.L.: "Comparative Accounting Theory". Addison-Wesley publishing company. Massachusetts, 1972.
- DURANDEZ ADEVA, A.: "El control interno, la SEC y las nuevas responsabilidades para el auditor independiente". R.E.F.C. n° 31.
- FIELD, R.R.: "Financial Reporting in the Extractive Industries". AICPA, ARS n° 11. New York, 1970.
- GARRIGUES Y DIAZ CAÑABATE, J.: "Hacia un nuevo Derecho Mercantil". Ed. Tecnos. Madrid, 1971.
- GRABER, D.E. and JARNAGIN, B.D.: "The Fasn. Eliminator of 'managed earnings'". F.A.J. Marzo-Abril, 1979.

- GRADY, P.: "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises". AICPA, ARS n° 7. New York, 1965. Versión española del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría de la contabilidad". UTEHA. México, 1974.
- HICKS, E.L.: "Accounting for the Cost of Pensions Plans". AICPA, ARS n° 8. New York, 1965.
- APB: The First 3.600 days". J.O.A. n° 128, Septiembre, 1969.
- HORNGREN, C.T.: "The Accounting Discipline in 1999". A.R. Enero, 1971.
- JORDAN, L.H.: "Principles and Consistency". Incluido en "Handbook for auditors". Mac Graw Hill Book Company. James A. Cashin, Editor in Chief. New York, 1971.
- LORENSEN, L.: "Reporting Foreign Operations of U.S. Companies in U.S. Dollars". AICPA, ARS n° 12. New York, 1972.
- LUPER, O.L. y ROSENFELD, P.: "The Statement of Basic Concepts and Principles". J.O.A. Enero, 1971.
- MASON, P.: "Cash Flow Analysis and the Funds Statement". AICPA, ARS n° 2. New York, 1961.
- MATTESSICH, R.: "Hacia una fundamentación General y Axiomática de la Ciencia Contable". R.T.E. Abril, 1958. Versión original bajo el título "Towards a general and axiomatic foundation of Accounting Systems". Accounting Research. Vol. VIII, n° 4. Octubre, 1957.
- MELCHER, B.: "Stockholders Equity". AICPA, ARS n° 15. New York, 1973.
- MOONITZ, M.: "The Accounting Principles Board Revisited". New York Certified Public Accountant. Mayo, 1971.
- MOST, K.S. y WINTERS, A.L.: "Focus on Standard Setting: From trueblood to the FASB". J.O.A. Febrero, 1977.
- MYERS, H.: "Reporting of Leases in Financial Statements". AICPA, ARS n° 4. New York, 1962.
- NEWMAN, M.S. y GELLEIN, O.S.: "Accounting for Research and Development Expenditures". AICPA, ARS n° 14. New York, 1973.
- PARKER, R.H.: "Accounting History: a select bibliography". AB. Vol. 1, n° 1. Septiembre, 1965.
- REY, F.: "Développements récents de la Comptabilité". Ed. du Centre National de la Recherche Scientifique. Paris, 1979.
- SOLOMONS, D.: "The Politization of Accounting: The Impact of Politics on Accounting Standards". J.O.A. Noviembre, 1978.
- SOTO SERRANO, M.: "Sistemas y principios uniformes de la Contabilidad en Estados Unidos". R.E.F.C. n° 3.
- SPROUSE, R.T. y MOONITZ, M.: "A Tentative set of broad Accounting Principles for Business Enterprises". AICPA, ARS n° 3. New York, 1962.



STAUBUS, G.J.: "An Analysis of APB Statement nº 4". J.O.A. Febrero, - 1972.

VATTER, W.J.: "The State of the Art". AB. Vol. 8, nº 1, 1972.

WATTS, R.L. y ZIMMERMAN, J.L.: "The Demand for and Supply of Accounting Theories: The market of Excuses". A.R.Vol. LIV, nº 2. Abril, 1979.

WELLS, M.C.: "A Revolution in Accounting thought?". A.R. Vol. LI, nº 3. Julio, 1976.

WYATT, A.R.: "A Critical Study of Accounting for Business Combinations" AICPA, ARS nº 5. New York, 1963.

ZEFF, S.A.: "Chronology of Significant Developments in the Establishments of Accounting Principles in the United States: 1926-1972". J. A.R. nº 10. Spring, 1972.

- "Forging Accounting Principles in Five Countries: A History and Analysis of Trends". Arthur Andersen and Co. Lecture Series. Champaign, Illinois, 1971.



CAPITULO TERCERO:

THE FINANCIAL ACCOUNTING FOUNDATION.  
LA AUTORIDAD RACIONAL



CAPITULO 3

THE FINANCIAL ACCOUNTING FOUNDATION:

LA AUTORIDAD RACIONAL

LOS ANTECEDENTES : EL INFORME WHEAT

En epígrafes anteriores comentábamos las críticas surgidas en los últimos años de actuación del Accounting Principles Board del AICPA (1), así como el hecho de que estas críticas habían llevado a dos tipos de soluciones: las que podemos considerar como teóricas, representadas por el Statement número 4 del APB y el informe Trueblood, y las de índole más práctica que, a consecuencia del informe Wheat, determinaron la extinción de aquél comité de elaboración de principios y la consiguiente creación del FASB y de su complementaria estructura operativa.

El comité presidido por Francis M. Wheat fue constituido casi simultáneamente a su paralelo, el comité Trueblood, en marzo de 1971. Su misión, revisar el procedimiento de emisión de normas contables, con una composición en la que se trató de representar a todos los estamentos interesados en la elaboración de principios contables o afectados por la misma.

---

(1) Vid., además de la bibliografía allí citada: SEIDLER, L.: "Chaos in Accounting: will it continue?". F.A.J. Marzo-Abril, 1972.

Su trabajo duró exactamente un año: en marzo de 1972 vió la luz el informe definitivo (2). Un mes más tarde, el Board of Directors del AICPA aprobaba sus conclusiones, -- mientras que el Council del Instituto lo hizo en mayo del mismo año. Tras examinar los antecedentes, es decir, la historia del CAP y del APB, propuso una estructura basada en tres pilares: The Board of Trustees, The Financial Accounting Standards Board y The Financial Accounting Standards Advisory Council, integrados en la denominada Financial Accounting Foundation, que engloba a los anteriores; tres rasgos esenciales hay que destacar en esta reforma, antes de comentarla con más detalle: en primer lugar, la pretendida independencia y dedicación exclusiva de las personas encargadas de la determinación de estandares; en segundo, la composición de estos órganos, integrados por representantes de diversa procedencia, dentro del ámbito contable: no sólo Certified Public Accountants, sino también miembros del Financial Executives Institute, de la National Association of Accountants, de la Financial Analyst Federation y de la American Accounting Association (3). En último lugar, el comité Wheat subrayó la necesidad de llevar a cabo programas de investigación, pero no dirigidos a la búsqueda de los conceptos básicos subyacentes en la Contabilidad.

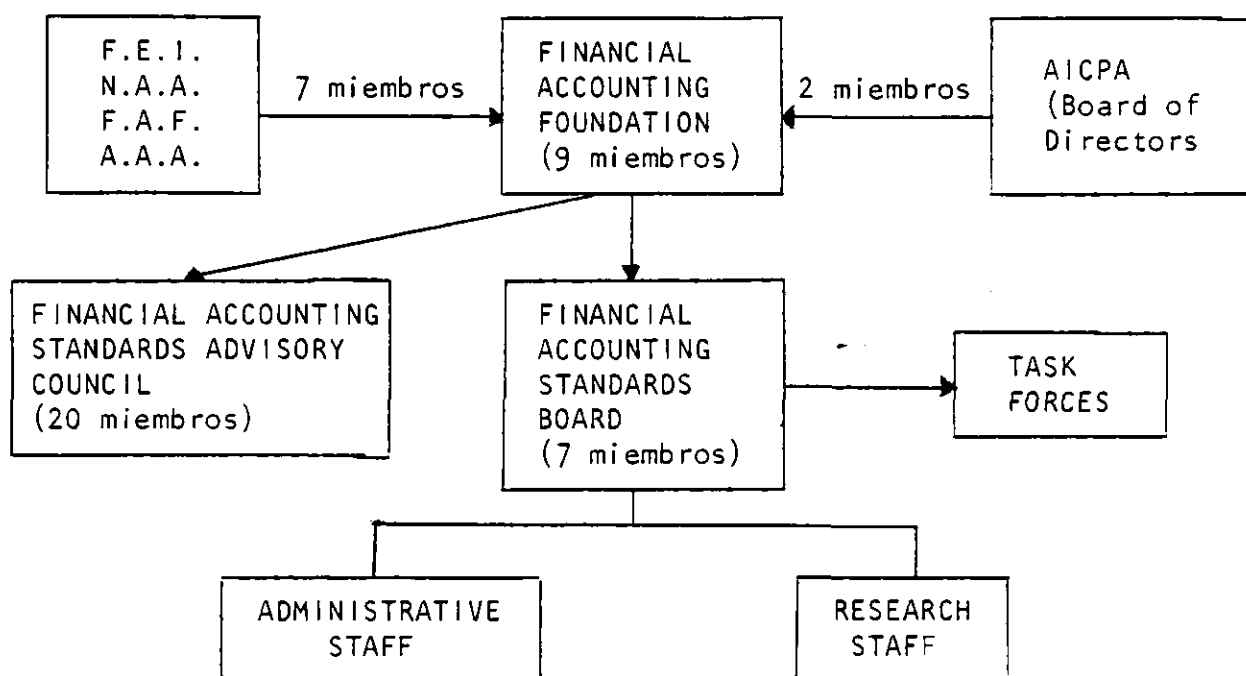
---

(2) AICPA: "Report of the Study on Establishing Financial Accounting Standards". AICPA. New York, 1972. Wheat Report.

(3) Se consideró también la posibilidad de que el establecimiento de estándares tuviera carácter público, alternativa que aún siguen planteandose algunos autores. Vid. por ejemplo, RONEN, J. y SCHIFF, M.: "The Setting of Financial Accounting Standards, private or public?". J.O.A. Marzo de 1978. HORNGREN, C.T.: "Accounting Principles: Private or Public Sector?". J.O.A. Mayo, 1972.

CUADRO N° 5

ORGANIGRAMA Y ESTRUCTURA DEL FASB



Las flechas señalan quien realiza los nombramientos.

FUENTE: Establishing Financial Accounting Standards. Report of the Study on Establishment of Accounting Principles. Wheat Committee Report. AICPA. New York, 1.972.

El intento está claro: hacer participar en el proceso a todos los implicados, tal como se recomendó en el informe Wheat. Bien puede decirse que estamos ante una nueva época en la confección de estándares: la general aceptación trata ahora de sustentarse en la autoridad racional, en el sentido estrictamente weberiano del término. A la vez, desaparecen de la autorregulación profesional las grandes declaraciones de principios y esta filosofía, presente hasta ese momento, se sustituye por la búsqueda de estándares, derivados de objetivos específicos.



LA NUEVA ESTRUCTURA PARA LA DETERMINACION DE  
PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS:  
THE FINANCIAL ACCOUNTING FOUNDATION

THE FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY COUNCIL

Puede decirse que este grupo constituye el "espíritu" del sistema, ya que su finalidad primordial es el asesoramiento al FASB en el establecimiento de estándares contables. También es aquí donde de forma más clara se refleja la representación múltiple, ya que en su composición participen miembros de los estamentos más arriba señalados. Sus objetivos concretos son: determinar las prioridades de actuación del FASB; programar su trabajo, recomendarle las materias que requieran su atención, aconsejar al FASB en cuanto a su selección y organización de medios, que pueden incluir personas distintas a las del Council, investigar asuntos en beneficio de la actuación del FASB (4), así como informar con respecto a los estándares propuestos por el mismo (5).

---

(4) Tomado de LARSON, K.L. y HOLSTRUM, G.L.: "Financial Accounting Standards in the United States: 1973-?". AB. Vol. 9, nº 1. Junio, 1973, de donde se han recogido asimismo algunos conceptos referentes a la organización de la Financial Accounting Foundation. A este respecto también puede verse: MOST, K.S. y WINTERS, A.L.: "Focus on Standard Setting: from Trueblood to the FASB". J.O.A. Febrero, 1967.

(5) Preciso es señalar que el comité Wheat recomendó el uso del término estándares, que en su opinión es más acorde con el contenido de la mayoría de los pronunciamientos del APB en los últimos años. En el artículo citado en la nota anterior puede encontrarse (pág. 12) el argumento completo expresado con las propias palabras del informe. Vid. también capítulo 12.

Los componentes del Council son designados por el Board of Trustees de la Financial Accounting Foundation, mientras que los miembros de éste último lo son por el Board of Directors del AICPA.

### THE BOARD OF TRUSTEES

El órgano de gobierno de la fundación está compuesto por nueve miembros, cuyo sistema de elección también es un intento de que en el mismo estén representados el mayor número posible de asociaciones de expertos y de académicos.

El presidente del AICPA es miembro nato del Board of Trustees. Además se eligen cuatro miembros más que sean Certified Public Accountants en ejercicio. De los cuatro componentes restantes, dos lo son del Financial Executives Institute, uno de la Financial Analysts Federation y el cuarto, un profesor de contabilidad. El nombramiento de unos y otros se hace por el Board of Directors del AICPA, a partir de las listas presentadas por las instituciones implicadas. El académico se elige a partir de las relaciones de nombres presentadas por la American Accounting Association.

Como ya hemos indicado, el Board of Trustees ejerce como órgano ejecutivo, a la vez que, entre sus funciones está la designación de los componentes del FASB y del Council, así como el allegar fondos para el desarrollo de los fines de la Foundation.

CUADRO N° 6

COMPOSICION DEL PRIMER FINANCIAL ACCOUNTING FOUNDATION

BOARD OF TRUSTEES

|                |  |
|----------------|--|
| BIEGLER, J.C.  | Senior Partner de Price Waterhouse and Co.                           |
| BULL, I.O.     | Managing Partner de Mc Gladrey, Hansen. Dunn and Co.                 |
| DERIEUX, S.A.  | Partner de Derieux and Watson  |
| EDWARDS, J.D.  | Profesor de la Universidad de Georgia                                |
| FRANKLIN, W.H. | Presidente del Consejo de Administración de Carterpillar Tractor Co. |
| KENT, R.E.     | Senior Partner de Arthur Young and Co.                               |
| LAYTON, L.     | Senior Partner de Main Lafrentz and Co.                              |
| MURPHY, T.A.   | Vice Presidente de General Motors, Co.                               |
| PRYOR, T.C.    | Presidente del Investment Policy Committee de White Weld and Co.     |

COMPOSICION DEL PRIMER FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS

BOARD

|                                   |   |
|-----------------------------------|---|
| ARMSTRONG, M.S.<br>(Presidente)   | Managing Partner de George S. Oliver and Co.                                    |
| QUEENAN, J.W.<br>(Vicepresidente) | Managing Partner de Haskins and Sells   |
| KIRK, D.J.                        | Partner de Price Waterhouse and Co.   |
| LITKE, A.                         | Director de la Office of Accounting and Finance of the Federal Power Commission |
| MAYS, R.E.                        | Controller de Exxon Corporation   |
| SCHUETZE, W.P.                    | Partner de Peat, Marwick, Mitchell and Co.                                      |
| SPROUSE, R.T.                     | Presidente de la AAA. Profesor de la Universidad de Stanford.                   |

Fuente: BUCKLEY, J.W. y BUCKLEY, M.H.: "The Accounting Profession". Melville Publishing Co. Los Angeles, California, 1.974, pag. 112

- 88 -

## THE FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD

Se trata, como fácilmente puede deducirse, del órgano encargado directamente de la elaboración de los estándares contables, bajo la inspiración y conformidad del Council. - Está compuesto por siete miembros, con dedicación exclusiva, cuatro de los cuales deben de ser CPA, procedentes del ejercicio público. Tras un período inicial en el que se requería el voto favorable de cinco de sus componentes para la toma de acuerdos, en la actualidad basta con la mayoría simple.

## LAS DECLARACIONES DEL FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD

La elaboración de estándares por el FASB requiere de un relativamente complicado proceso, en el que lógicamente interviene también el Council, órgano que revisa y discute, normalmente en comités, los diversos borradores y proyectos sucesivos de la norma. Bajo determinados supuestos, se contempla también la posibilidad de un período de audiencia de los posibles interesados (6). En esta línea y al poco tiempo de su creación (julio de 1973), el FASB emitió una carta

---

(6) Vid. más ampliamente descrito este proceso en MOST, K.S. y WINTERS, A.L.: "Focus on Standards ...". Art. cit.

circular en la que se pedía a la opinión pública su parecer acerca de si alguno de los pronunciamientos anteriores del APB necesitaban interpretación, corrección o reemplazamiento. Además de alguna sustitución de dichas normas de su predecesor, hasta finales de 1978 se establecieron treinta y tres declaraciones, conocidas como FASB Statements, o también, bajo la denominación de FASB Financial Accounting -- Standards (7). Sin duda ninguna, uno de los más importantes es el número 33, titulado "Financial Reporting and Changing Prices"; en él se exige a las compañías de interés público el poner de manifiesto los efectos de la inflación en sus - estados financieros, pero no mediante correcciones directas en los mismos, sino a través de una información complementaria que, en consecuencia, no afecta al balance, sino al "financial report" (8).

Además de su contenido intrínseco, el interés de esta declaración estriba, como luego veremos, en que con ella se inicia una nueva etapa en el FASB: la regulación, con el - mismo tratamiento de norma generalmente aceptada, de la información adicional a los estados financieros.

---

(7) Vid. relación de los treinta y dos primeros en DURANDEZ ADEVA, A.: "El Control Interno ...". Art. cit., págs. 104 y ss.

(8) Una descripción de los métodos a utilizar puede encontrarse en BERRSFORD, D. y otros: "A Summary of the FABS: inflation accounting rules". F.E. Vol. XLVIII, nº 1. Enero de 1980.

No es esta la primera norma al respecto de las correcciones en los estados financieros. Las bases de partida se establecieron en 1963 por el APB en su Accounting Research Study n° 6 (9). Más tarde apareció el Statement n° 3, denominado "Financial Statements Restated for General Price Level Changes", en el que se seguían básicamente las soluciones propuestas por el mencionado ARS (10). Asimismo, la Securities and Exchange Commission dedicó al tema su Accounting Series Release n° 190 (11).

Hacer una selección de los Statements más importantes del FASB quizá sea en exceso arriesgado, al poder incorporar un buen grado de subjetivismo a la elección. Quizá en cuanto a sus efectos, o bien por las opiniones que han suscitado pueden ser mencionados los siguientes:

El Statement n° 2, "Accounting for Research and Development Costs", fue emitido en octubre de 1974 (12). Su objetivo fue reducir las diferencias en el tratamiento de estos gastos, contemplando la necesidad de llevar a la cuenta de resultados un buen número de dichos conceptos.

---

(9) AICPA: "Reporting the Financial ..." Op. cit.

(10) El Statement n° 3 del APB ha sido sustituido por la norma del FASB que comentamos.

(11) SEC: "Notice of adoption of Amendments to Regulation S-X Requiring Disclosure of Certain Replacement Cost Data". ASR n° 190, 1976.

(12) Vid. un comentario a esta declaración en BIERMAN, H. y DUKES, R.: "Accounting for Research and Development Costs". J.O.A. Abril, 1975. Un tratamiento del mismo tema puede encontrarse en GRIDLEY, F.: "Accounting for Research and Development Costs". F.E. Abril, 1974.

El número 5 (marzo de 1975) "Accounting for Contingencies", restringe las circunstancias en que pueden ser realizadas provisiones y dotaciones similares, exigiendo para las mismas probabilidad y estimación razonada. También son dignos de mención el número 8, "Accounting Foreign Currency Transactions and Foreign Currency Financial Statements" (octubre de 1975) (13), el número 12, "Accounting for Certain Marketable Securities (diciembre de 1975) (14), el 14, "Financial Reporting for Segments of a Business Enterprise", y el Statement nº 15, "Accounting by Debtors and Creditors for Troubled Debt Restructurings".-

Además de estas declaraciones oficiales, el Board ha emitido algunos documentos adicionales, tales como los Statements of Financial Accounting Concepts (desde noviembre de 1978), así como otras opiniones (Exposure Draft) y documentos para su discusión (Discussion's Memo), normalmente sin que se les confiriera el carácter de general aceptabilidad.

- 
- (13) Un interesante comentario crítico del Statement nº 8 del FASB puede verse en BURNS, J.M.: "Accounting Standards and International Finance". Affairs Study nº 49, American Enterprise Institute for Public Policy Research. Washington, 1976, en donde se revisan -- los factores que han llevado al Board a adoptar nuevos estándares en este campo, así como sus posibles impactos negativos, en especial sobre inversión a largo y sobre el mercado financiero. Por su parte el FASB, en línea con su política de revisar el impacto económico de sus pronunciamientos, encargó un estudio sobre el Statement nº 8, cuyas conclusiones pueden verse en EVANS, T.G., FOLKS W. R. y JILLING, M.: "The Impact of Statement of Financial Accounting Standard nº 8 on the Foreign Exchange Risk Management Practices of American Multinationals: An Economic Impact Study". Research Report. FASB. Stamford. Connecticut, 1978.
- (14) Vid. al respecto de esta declaración SMITH, R. y HARRIED, A.: -- "Accounting for Marketable Equity Securities". J.O.A. Febrero, 1977.

CUADRO N° 7

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (\*)

- |      |       |   |
|------|-------|---|
| 1974 | n° 2. | Contabilización de los gastos de investigación y desarrollo   |
|      | n° 3. | Presentación de cambios contables en los estados financieros intermedios.   |
| 1975 | n° 4. | Presentación de pérdidas y ganancias originadas por la extinción de una deuda.  |
|      | n° 5. | Contabilización de contingencias.   |
|      | n° 6. | Clasificación de deudas a corto plazo que se espera sean renovadas.   |
|      | n° 7. | Contabilización y presentación de empresas en fase de desarrollo.   |
|      | n° 8. | Conversión de las operaciones y estados financieros expresados en moneda extranjera.  |
|      | n°10. | Combinaciones de empresas.  |
|      | n°11. | Contabilización de contingencias - Método de transición.  |
|      | n°12. | Contabilización de valores negociables.   |
| 1976 | n°13. | Contabilización del leasing.  |
| 1977 | n°14. | Información financiera por segmentos.   |
|      | n°15. | Contabilización por el deudor y por el acreedor de las restricciones de deudas como consecuencia de dificultades financieras. |
|      | n°16. | Ajustes por operaciones y resultados de ejercicios anteriores.  |
|      | n°17. | Contabilización del leasing. Costes directos iniciales.   |
|      | n°18. | Información financiera por segmentos en estados financieros intermedios.  |
|      | n°19. | Información financiera y contable en empresas productoras de gas y petróleo.  |
| 1978 | n°20. | Contabilización de operaciones de futuro en moneda extranjera.  |
|      | n°21. | Suspensión de la información sobre beneficios por acción y sobre segmentos en empresas públicas.                              |
|      | n°22. | Cambios en los contratos de leasing, por devolución de un pago de impuestos, por resultar fiscalmente exento.                 |
|      | n°23. | Comienzo del leasing.   |
| 1979 | n°24. | Información por segmentos en estados financieros a presentar en la información financiera de otras empresas.                  |
|      | n°25. | Suspensión de ciertos requisitos contables para empresas de gas y petróleo.   |
|      | n°26. | Reconocimiento del beneficio en alquileres de bienes raíces con opción de compra.   |

.../...

(\*) Los números suprimidos corresponden a pronunciamientos derogados.



.../...

- n°27. Clasificación de las renovaciones o aplazamientos del cobro de ventas.
- n°28. Contabilización de contratos de venta con posibilidad de convertirse en contratos de leasing.
- n°29. Determinación de contingencias en contratos de alquiler.
- n°30. Información acerca de los clientes más importantes.
- n°31. Contabilización de los beneficios fiscales con origen en la legislación del Reino Unido, con respecto al incremento de valor de las existencias.
- n°32. Contabilidad y procedimientos de información en industrias especiales.
- n°33. Información financiera y cambios en los precios.
- n°34. Capitalización de intereses.
- 1980 n°35. Contabilidad e información sobre planes de pensiones.
- n°36. Presentación de información sobre pensiones.
- n°37. Clasificación de los impuestos diferidos en el balance.
- n°38. Contabilización de las contingencias anteriores a la fecha de adquisición de una empresa.
- n°39. Información financiera y cambios en los precios. Activos especiales - minería y petróleo.
- n°40. Idem. Explotaciones forestales.
- n°41. Idem. Inmovilizados que generan ingresos.
- n°42. Determinación de la importancia relativa en la capitalización de intereses.
- n°43. Contabilización de las ausencias pagadas.
- n°44. Contabilización de activos inmateriales en empresas de transporte.
- 1981 n°45. Contabilización de ingresos por franquicias.
- n°46. Información financiera y cambios en los precios. Empresas de cinematografía.
- n°47. Contabilización de las deudas a largo plazo.
- n°48. Contabilización de los ingresos cuando existe derecho de retorno.
- n°49. Contabilización de acuerdos financieros por recompra de artículos.
- n°50. Información financiera en la industria discográfica.
- n°51. Información financiera en empresas de televisión.
- n°52. Conversión de las operaciones en el extranjero.
- n°53. Información financiera de productoras y distribuidoras cinematográficas.

## LA RECIENTE ORIENTACION DEL

### FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD

Como ya se ha indicado, una de las recomendaciones - del Wheat Report giraba en torno a la necesidad de ampliar el campo del contenido de los estados financieros, a través de información cualitativa que, por otro lado, podía ser - también sometida a un proceso de homogeneización por medio de la elaboración de estándares al respecto. Se trataría, en consecuencia, de ampliar la labor normativa, trascendiendo el campo de los estados financieros, para ocuparse también de los "financial reportings" de las sociedades. A és tos efectos, la FASB abre una nueva línea de actuación, to davía incipiente, con su Statement of Financial Accounting Concepts n<sup>o</sup> 1 (15), aparecido en noviembre de 1978, cuyo - principal cometido es la definición del "financial report", afirmando que su finalidad es similar y complementaria a - la de los estados financieros, tanto por la coincidencia - de usuarios, como por los idénticos fines perseguidos de - suministro de información a aquéllos.

La primera manifestación concreta de esta nueva política es el FASB Statement n<sup>o</sup> 33: "Financial Reporting and

---

(15) Vid. CARMINCHAE, D.R.: "Standards for Financial Reporting". J.O. A. Mayo de 1979.

Changing Prices", al que hemos hecho alusión, y que obliga, - no a la corrección de los estados financieros, sino a poner de manifiesto en el informe los efectos de la inflación sobre el balance y cuenta de pérdidas y ganancias, así como - la corrección de sus cifras mediante anexos.

Muchos son los dilemas que plantea este nuevo derrotero, del que sólo se han recorrido los primeros pasos y en el que los estándares exigidos lo son todavía en fase experimental, de tal manera que en cada norma se producen varias alternativas.

Evidentemente, de proliferar el entramado de principios relativos al Financial Reporting Standards, habrá que aplicar a las reglas que lo regulan los mismos conceptos de general aceptación, que sirven de filtro y de control de calidad a efectos del trabajo del auditor, sobre quien ya pesa la responsabilidad de verificar la congruencia de los datos vertidos en aquél documento con las cifras de los estados financieros (16), lo cual introduce un elemento altamente subjetivo en el cometido del CPA.

---

(16) Especialmente a partir del Statement on Auditing Standards nº 8 del AICPA: "Other information in documents containing Audited Financial Statements", al que luego nos referiremos con mayor detalle.

## LA APLICABILIDAD DE LOS ESTANDARES A LAS PEQUEÑAS EMPRESAS

Otro problema planteado y ampliamente debatido por la literatura contable (17) y por los contadores públicos es el de la conveniencia o inconveniencia de establecer los mismos estándares para todas las empresas, independientemente de su tamaño. Puede decirse que la opinión más generalizada aboga por el establecimiento de distinciones que recojan las diferencias existentes entre las pequeñas y las grandes empresas, a partir de las distintas necesidades de sus usuarios. La FASB ha tenido que soportar bastantes presiones en este sentido.

El debate sobre este asunto no pertenece estrictamente a esta época reciente de los nuevos derroteros del Financial Accounting Standards Board. En efecto, hay que señalar que en 1974 la división de normas contables del AICPA creó un comité a este respecto, conocido habitualmente como "the little GAAP committee". Su misión no se limitó al tratamiento interno del tema, sino que se difundió un cuestionario con cuatro preguntas (18) acerca de las diferencias existentes, a juicio de los encuestados, en la aplicación de los -

---

(17) Vid. por ejemplo, CARMINCHAE, D.R.: "Standards for ...". Art. cit. y, en especial, CHAZEN, C. and BENSON, B.: "Fitting GAAP to smaller businesses", al que básicamente seguimos en este punto.

(18) Vid. CHAZEN, C. y BENSON, B.: "Fitting GAAP ..." Art. cit., pág. 47.

principios de contabilidad generalmente aceptados a las diferentes empresas, según su tamaño.

En agosto de 1976, el "Little GAAP committee" hizo - públicas sus conclusiones, en las que afirmaba la existencia de un fuerte apoyo en la profesión (19) en favor de la discriminación, recomendando la conveniencia de efectuar - algunos cambios en la práctica habitual.

A tal efecto, el comité distinguió dos tipos de normas: las relativas al proceso de medición y las que regulan las prácticas de suministro de información en los estados financieros. Las primeras, de acuerdo con las conclusiones del comité, no deben de verse afectadas por el tamaño de la empresa, ya que el proceso de medida debe de ser independiente de la naturaleza de los usuarios y de su interés en los resultados de este proceso. La medición de similares transacciones y otros hechos económicos con bases consistentes es el mejor medio de evitar que los usuarios sean confundidos por la información (20).

Por otro lado, y siguiendo con las conclusiones del comité, una segunda misión de la contabilidad es desarrollar los medios de información para presentar los resultados de las mediciones realizadas, así como, en algunos ca-

---

(19) Ibidem, pág. 48.

(20) Ibidem.

sos, las circunstancias y peculiaridades de las transacciones y de otros hechos. En línea con esta afirmación, se concluye que la naturaleza de la información puesta de manifiesto, así como la extensión y detalle necesarios en cada caso, puede ser diversa, dependiendo de la necesidad de los usuarios y de otros factores. En la medida en que el número de usuarios aumente, y en relación con la diversidad de sus intereses, es deseable una información adicional, para facilitar un mayor y más completo análisis de las transacciones. En consecuencia, algunas informaciones que faciliten datos adicionales o analíticos deben de ser recomendadas en circunstancias particulares, pero no con carácter de generalidad.

A continuación, el informe del comité formulaba cuatro recomendaciones, que afectaban al FASB, a la SEC y al Auditing Standards División del AICPA. En especial, respecto al primero se afirmaba que el FASB debe de desarrollar criterios para distinguir la información exigida con carácter de principio generalmente aceptado, y en consecuencia, requerida en cualquier estado financiero, de aquella otra que suministra datos adicionales o analíticos. Según el comité, este criterio debe de ser aplicado tanto a los principios existentes como a los que sucesivamente vayan emitiéndose.

La Securities and Exchange Commision ha seguido, en cierto modo, una política similar a la recomendada por el Comité. Así, en sus Accounting Series Relaises n<sup>as</sup> 177 y 190

exige información adicional, en forma de anexos o notas a los estados financieros, en relación con el tamaño de la entidad en cuestión (21) (22).

En cambio el FASB no consideró en un primer momento la posibilidad de aplicar criterios diferenciados. La regla general fue que los diversos Statements se aplicaran - por igual tanto a las pequeñas empresas como a los grandes conglomerados (23). Las razones aducidas por el Board afirmaban que no existe diferencia fundamental en las decisiones y en los procesos de decisión de los usuarios de los estados financieros de las empresas de pequeño tamaño.

Sin embargo, y tras algunas vacilaciones, el Financial Accounting Standards Board parece haber abandonado su postura inicial. Así, el Financial Reporting and Changing Prices (Statement nº 33) sólo obliga a determinadas empresas. La inflexión también afecta al auditor, ya que el contenido del financial report destinado a poner de manifiesto

---

(21) Vid. más detalle en el artículo que comentábamos: CHAZEN, C. y BENSON, B.: "Fittin GAAP ..." Op. cit. y en MARVIN, M.: "Small Firms and SEC Registration". J.O.A. Mayo, 1977.

(22) El Comité hizo una recomendación a la SEC que resumimos a continuación: debe cuidar la terminología en sus pronunciamientos, ya que en ocasiones puede interpretarse que está emitiendo principios generales, cuando no siempre es así. Así ocurrió, por ejemplo, con el ASR nº 147, dirigido sólo a cierto tipo de empresas, pero que - dió lugar a que algunas firmas de auditoría tomaran la postura de que efectivamente la SEC había establecido un principio general, - aplicable por tanto a cualquier entidad.

(23) CHAZEN, C. y BENSON, B.: "Fitting GAAP ..." Op. cit. pág. 49.

los efectos de la tensión inflacionista, no se somete a censura. Asimismo, hay que destacar que el estándar no se es-tablece en este caso con el mismo carácter rígido de otros pronunciamientos (24), sino que se ofrecen varias alternativas aplicables a cada caso concreto. (25).

---

(24) Vid. CARMICHAEL, D.R.: "Standards ..." Art. cit., pág. 76.

(25) Aunque la norma contable permita, como ya hemos indicado, un cierto grado de flexibilidad. Vid. al respecto GRABER, D.E. Y JARNA-GUIN, B.D.: "The Fasn, Eliminator of Managed Earnings?". F.A.J. - Marzo-Abril, 1979, en donde se incluyen tres posibles tipos de di-vergencias: 1. Debidas a la elección entre principios generalmen-te admitidos. 2. Ocasionadas por juicios internos necesarios para aplicar un determinado principio y 3. Derivadas de las elecciones estratégicas o debidas a determinadas políticas de la empresa. - Los autores, tras estudiar con esta óptica diversos pronunciamien-tos del FASB, concluyen que sus estándares sólo siguen reduciendo las divergencias del primer tipo, pero mantienen las restantes.

También puede verse, en similar sentido, MILLER, P.B.W.: "A new - View of Comparability". J.O.A. Agosto, 1978, en el que el autor - analiza la manera en que los diferentes pronunciamientos del FASB contienen diferentes factores de inconsistencia e incomparabili-dad.



## EL CONCEPTO DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE

### ACEPTADOS EN EL FASB

La auténtica fijación de este concepto correspondió, como vimos en capítulos anteriores, al CAP y posteriormente al APB. Poco hay que añadir aquí con respecto a la postura del FASB, como no sean las complicaciones propiciadas por la proliferación de normas que pueden considerarse principios generalmente aceptados, de entre las que ocupan un primer lugar las declaraciones del Board.

En este sentido hay que señalar el contenido del Statement Auditing Standard núm. 5 del AICPA (26), en el que se indica que la opinión del Public Accountant con respecto a la "fairness" de los estados financieros debe de ser emitida en relación con los principios de contabilidad generalmente aceptados, en cuya ausencia no existe la posibilidad de una referencia uniforme para enjuiciar la presentación de la situación económico-financiera y de los cambios contenidos en la misma.

El S.A.S. nº 5, que comentamos, es un claro intento de fortalecer desde el AICPA la posición del Financial --

---

(26) "The Meaning of Present Fairly in Conformity with Generally Accepted Accounting Principles in the Independent Auditor's Report". Julio de 1975.

Accounting Standards Board, estableciendo además una jerarquía en el complejo entramado de declaraciones, opiniones, etc., a las que se ve sujeta la actividad contable profesional en Estados Unidos. De esta manera, los Statements del FASB constituyen la fuente principal de la norma contable. A continuación figuran, como fuentes supletorias, los Accounting Research Bulletins del Accounting Principles Board y del Committee on Auditing Procedure, en cuanto no se opongan a las declaraciones del FASB o no hayan sido expresamente sustituidos. También son fuentes supletorias de la norma contable otros documentos del AICPA, tales como sus Statements of Position, a los que luego aludiremos, interpretaciones varias del Instituto, o los principios contenidos en las Industry Audit or Accounting Guides, que ya conocemos. Por fin, en último lugar de esta jerarquía figuran las declaraciones de otras instituciones, de las que hay que mencionar en primer lugar las correspondientes a la Securities and Exchange Commission que tienen también carácter supletorio, siempre que no sean de obligado cumplimiento -caso más normal- por vincular a la empresa en su presentación de estados financieros destinados a la información bursátil.

También es importante poner de manifiesto cómo el concepto de principios de contabilidad generalmente aceptados ha penetrado en el Código de Ética del AICPA. Así, en la regla 202 (27), se afirma que sus miembros no deberán estable

---

(27) Restatement of the Code of Professional Ethics. AICPA. New York, 1972.

cer "opinión conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados", si los estados financieros se separan en algún punto de los principios contables promulgados por los órganos autorizados a tal respecto por el Council del Instituto, siempre que esa separación tenga efectos materiales en los estados financieros. El único caso aceptable es cuando el miembro del Instituto pueda demostrar que, debido a circunstancias inusuales, los estados financieros preparados conforme a los principios generales pudieran resultar engañosos. Entonces, debe describirse en el informe del Public Accountant los extremos en que hayan sido inaplicados los principios generalmente admitidos, el efecto cuantitativo, si es posible, de esta separación y las razones por las que el cumplimiento con el principio pudiera originar una presentación engañosa de los estados financieros.

#### OTRAS ACTIVIDADES DEL AICPA TRAS LA CREACION DEL FASB

Coincidiendo con la creación del Financial Accounting Standards Board, el Instituto introdujo algunos cambios en su estructura, a la vez que se emprendieron nuevas líneas de acción.

Un paso importante lo constituyó la creación del Auditing Standards Executive Committee de la Accounting Standards Division, cuya primera misión fue la publicación del Statement on Auditing Standards (SAS) número 1, Codification of

- 104 -

Auditing Standards que, como su nombre indica, contiene una recopilación de todos los anteriores Statement on Auditing Procedures emitidos en la época del Accounting Principles - Board (28). Se aprovecha, por tanto, para cambiar el nombre de "Principles" por el de "Standards", de acuerdo con el informe Wheat, así como para unificar en un sólo manual las - normas contenidas en los SAP anteriores.

El Auditing Standards Executive Committee ha continuado emitiendo Statements entre los que pueden encontrarse algunos de especial importancia. El número cinco es el ya aludido "The Meaning of Present Fairly in Conformity with Generally Accepted Accounting Principles in the Independent - Auditor's Report", que afirma que la opinión del auditor independiente con respecto a la "fairness" debe de ser considerada en el contexto de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Por otro lado, también nos parece de interés el Statement on Auditing Standards nº 8, "Other information in Documents Containing Audited Financial Statements", en el que - se impone al Public Accountant, como ya sabemos, la necesidad de verificar si la información contenida en el "finan- cial report" es consistente con los estados financieros au- ditados. De esta manera se crea una obligación adicional pa

---

(28) Una relación de los SAS emitidos hasta 1976 puede encontrarse en GIRONELLA MASGRAU, E.: "Antecedentes históricos ...". Op. cit., págs. 332 y ss.

ra el censor, pero de diferente índole que la relativa a los estados financieros propiamente dichos. En estos últimos procederá la auditoría en sentido estricto, mientras que en el "financial report" el censor se limita a verificar la concordancia y razonabilidad material de sus cifras en relación - con los estados financieros. Parece lógico este diferente - tratamiento, cuando el informe normalmente ha de estar basado en criterios más subjetivos que las cuentas anuales.

Esta declaración del AICPA es concordante, como ya sabemos, con el nuevo rumbo iniciado por el FASB y con algunos Accounting Series Relases de la SEC.

Por último, y en cuanto a otras actividades del AICPA hay que mencionar la publicación, por el mencionado Executive Committee de la Accounting Standards Division de una serie de documentos entre los que se encuentran los Statements of Position (SOP).

La principal misión del Executive Committee en sus dos primeros años de funcionamiento fue la elaboración y distribución entre los Public Accountants de comentarios y adaptaciones con respecto a la auditoría, de las declaraciones del FASB y de la SEC (29).

---

(29) Pueden verse estos extremos en BERESFORD, D.R.: "The AICPA's AcSEC: cooperation or competition with the FASB?". F.E. Mayo, 1979.

Posteriormente comenzó a trabajar en colaboración con el FASB, a través de la participación de alguno de sus miembros en un comité mixto de apoyo al Board; la principal misión de este grupo, denominado "The Screening Committee", - fue sugerir al FASB temas de trabajo concretos, llamando su atención acerca de problemas que requerían una atención inmediata.

Otra contribución del Executive Committee es la publicación de recomendaciones acerca de problemas contables -- aplicados, que aparecen en los ya mencionados Statements of Position, cuya finalidad suele ser en general, aunque no exclusivamente, el ampliar o comentar las Industry Audit or - Accounting Guides. El proceso de elaboración de un SOP pasa forzosamente por el Financial Accounting Standards Board, a quien se remite cuando el Statement of Position está en fase de proyecto. El Board lo retendrá, incorporándolo a su - agenda de trabajo, si considera que debe de ser incluido en la codificación de principios de contabilidad generalmente aceptados, con lo que hace suyo el proyecto, dejando de actuar el Executive Committee del AICPA. En otro caso, el contenido del proyecto tomará la forma de Statement on Position.

## NUEVAS CRITICAS AL PROCESO DE ESTABLECIMIENTO DE NORMAS CONTABLES

La reestructuración del sistema de establecimiento de estándares contables optó por la creación de un mecanismo basado fundamentalmente en su composición multipartitaria, en la que estuvieran representadas las distintas fuerzas - que de una forma o de otra tuvieran relación con la norma contable. Se trató así de acentuar el carácter de autoridad racional de las declaraciones del nuevo organismo, intentando paliar los defectos que las frecuentes críticas habían puesto de manifiesto en etapas anteriores.

Es curioso observar cómo la vieja afirmación de que la historia se repite, se hace especialmente evidente en este caso. Las críticas que ya hemos mencionado con respecto a los últimos años de la década de los sesenta, vuelven a aparecer, con algunos matices derivados de la nueva estructuración de la Foundation, poco después de que ésta comenzara a emitir sus pronunciamientos.

Una apretada -y tal vez apresurada- síntesis de las diferentes opiniones al respecto pone de manifiesto un conjunto de interesantes puntos de vista, que pueden resumirse de la siguiente manera:

- Al igual que en el APB, aunque quizás con menos fuerza, se ha criticado la ausencia de un auténtico entramado científico que sustentara las declaraciones de principios (30). No obstante, hay que señalar que el informe Trueblood tuvo su importancia en este sentido, al representar un auténtico punto de inflexión en el pensamiento del FASB: desde entonces se abren paso timidamente las concepciones normativas de los principios contables, que hacen especial hincapié en los objetivos y fines de los usuarios de los estados financieros y, en consecuencia, de la contabilidad. No obstante esta apreciación, al menos hay que reconocer ciertos intentos: el FASB ha emitido durante este período un documento sobre los objetivos de la contabilidad (31), así como un "discussion memo" acerca de la sustentación conceptual de nuestra disciplina (32) (33).

---

(30) Vid. por ejemplo, la autorizada opinión de SPROUSE, R.T.: "The importance of earnings in the conceptual framework". J.O.A. Enero, 1978.

(31) FASB: "Objectives of Financial Reporting and Elements of Financial Statements of Business Enterprises". Exposure Draft. FASB. Stamford. Connecticut, 1977.

(32) FASB: "Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement". Discussion Memo. FASB. Stamford. Connecticut, 1976.

(33) Ninguno de los dos están investidos del carácter de aceptabilidad general.



- En el mismo sentido, puede afirmarse que, salvo raras manifestaciones, la década de los setenta, especialmente en sus últimos años, carece de declaraciones globales de principios contables, al estilo de las de Grady, Moonitz o del Statement nº 4 del APB, salvo las efectuadas, con carácter mucho menos rígido, por organismos internacionales tales como el International Accounting Standards Committee - (34).

- La autoridad racional debía sustentarse en las diferentes procedencias de los miembros de la Foundation, en su independencia y autoridad técnicas, y en su capacidad de obtener consenso general de sus normas. Sin embargo, las presiones de todo tipo sobre sus componentes (35) parece que no sólo son similares a las que padeció el APB (36) sino que se han visto acrecentadas, debido especialmente a la composición del Board y del Council, que crea una interacción notoria entre sus miembros y las instituciones de las

---

(34) Vid. Norma IASC nº 1, en la que se declaran las convenciones básicas en torno a las cuales se confeccionan los estados financieros. Se trata de una declaración eminentemente descriptiva de dichas convenciones, para las que no se busca sustento científico alguno, ni interrelación entre ellas.

(35) que ya fueron vaticinadas en el momento de su creación. Vid. LARSON, K.D. y HOLSTRUM, G.H.: "Financial Accounting Standards in the United States, 1973-?". Op. cit. cuyo título es expresivo de las no excesivas esperanzas que los autores depositan en el nuevo sistema.

(36) y que llevaron a algún autor a afirmar que "the APB is as a lone tree in the middle of 100 dogs". Vid. HORNGREN, C.T.: "The Accounting ...". Op. cit. Enero, 1971.

que proceden (37) que, si no presionan, al menos es indudable que ejercen su influencia de socialización, es decir, - de impregnación y aprehensión de conocimientos y posiciones, sobre el miembro designado.

- Nuevamente se detecta un cierto escepticismo en cuanto a la viabilidad de obtener un concepto claro de uniformidad en los estados financieros, debido a que no siempre es posible el evitar por completo los juicios subjetivos o la ejecución de determinadas políticas en la aplicación de los estándares contables. La propia naturaleza del estándar parece llevar implícito un cierto grado de inconsistencia, - aunque, lógicamente, mucho menor que si la norma no existiera (38).

- Tampoco han faltado las opiniones, especialmente de hombres de negocios, subrayando los efectos económicos de los estándares del FASB, sugiriendo tal vez un mayor cuidado en la elaboración de estándares. Se ponen ejemplos tales

- 
- (37) Vid. SOLOMONS, D.: "The Politization of ..." Op. cit.; GERBOTH, D. L.: "Research, Intuition and Politics in Accounting Inquiry". A.R. Julio de 1973; MAY, R.G. y SUNDEM, G.L.: "Research for Accounting Policy: an overview". A.R. Vol. LI. Octubre, 1976; HORNGREN, C.T.: "The Marketing of Accounting Standards". J.O.A. Octubre, 1973 y los ya citados trabajos de WATTS y ZIMMERMAN: "The Demand for the supply ..." Op. cit. e Idem: "Towards a Positive Theory ...". Op.cit.
- (38) Vid. GRABER, D.E. y JARNAGUIN, B.D.: "The FASB, Eliminator of..." Op. cit.; MILLER, P.B.W.: "A New view ..." Op. cit., así como una crítica desde el mundo de los negocios del Chairman Chief Executive de la General Motors Corporation: MURPHY, R.A.: "Setting Accounting Standards. A suggestion from a Businessman". F.E. Agosto, 1979.

como el efecto negativo que sobre la investigación tiene el FASB Statement número 2, "Accounting for Research and Development Costs", que obliga a considerar no saneables una buena parte de dichos conceptos, por lo que su destino más normal debe de ser la cuenta de resultados del ejercicio, o la incidencia del Accounting for Contingencies, FASB Statement número 5, en las primas de seguros, al reducir las posibilidades y circunstancias bajo las que una determinada contingencia puede reflejarse en la cuenta de resultados, constituyendo una especie de autoseguro, que de esta manera desaparece en cierta medida.

- No parece haberse acallado la inquietud en torno a si el establecimiento de estándares debe de provenir del sector público o privado, aunque algún "survey" a este respecto pone de manifiesto la preferencia por éste último sistema (39) entre los miembros de la actividad contable en sus manifestaciones tanto estrictamente profesionales como académicas.

- Quizás se detecte también un cierto malestar en cuanto a la proliferación de normas y su escasa interrelación, aunque ya hemos indicado los diversos intentos de codifica-

---

(39) Vid. por ejemplo, SOMMER, A.: "The Lion and the Lamb: Can the Profession live with Cooperative Regulation?". J.O.A. Abril, 1978; WYATT, A.R.: "Who should set Governmental Accounting Standards?". J.O.A. Marzo de 1979. En cuanto a la investigación empírica puede verse RONEN, J. y SCHIFF, M.: "The Setting of Financial Accounting Standards, private or Public?". J.O.A. Marzo de 1978.

ción y de establecerlas bajo soportes conceptuales homogéneos que se han sucedido a lo largo del tiempo. Otro punto importante que puede ser origen de interpretaciones diversas es la jerarquía de las distintas normas, a la que también hemos aludido. Por último, algún autor ve con cierto recelo la actividad paralela, aunque en principio coordinada, entre el AICPA y el FASB y la SEC, que puede ser fuente de tensiones (40).

En resumen, que mientras el concepto de qué debe entenderse por principios de contabilidad generalmente aceptados aparece completamente delimitado, el proceso de elaboración de los mismos sigue siendo controvertido, a la vez que proliferan las fuentes de normas en forma notoria.

También parece importante subrayar nuevamente el ensanchamiento de diferencias entre el ejercicio práctico de la contabilidad, apoyado en aquellos principios y los derroteros que, desde finales de la década de los cincuenta toma la doctrina contable, que solo consigue a duras penas el introducir algunas modificaciones en los conceptos que hayan de considerarse como de general aceptación. Divergencias - que han llevado a algún autor, no sin razón, tras el análisis de la situación de la contabilidad a la luz de los principios de sociología científica de Thomas S. Kuhn (41), a

---

(40) Vid. BERESFORD, D.R.: "The AICPA's AcSEC ..." Op. cit.

(41) KUHN, Th. S.: "La estructura de las revoluciones científicas". Fondo de Cultura Económica. Madrid, 1979.

afirmar que nos encontramos ante una auténtica revolución en nuestra disciplina (42), en el sentido más estricto con que Kuhn definiera este término. Quizás la calificación no sea ecesivamente adecuada, en cuanto que el antiguo paradigma continúa aún vigente, pero al menos expresa la profunda conmoción conceptual por la que atraviesa nuestra disciplina. Posiblemente sea más preciso el afirmar que la Contabilidad está asentando sus cimientos metodológicos frente a la drástica evolución del entorno en que se asienta.

---

(42) WELLS, M.C.: "A revolution ...". Op. cit.

## BIBLIOGRAFIA CITADA

- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. Research Division:  
"Reporting the Financial Effects of Pricelevel changes". AICPA, ARS  
nº 6. New York, 1963.
- "Report of the Study on Establishing Financial Accounting Standards"  
AICPA. New York, 1972. Wheat Report.
- BERESFORD, D.R.: "The AICPA's AcSEC. Cooperation or competition with -  
the FASB?". F.E. Vol. XLVII. Nº 5. Mayo, 1979.
- y otros "A Summary of the FASB's inflation Accounting rules". F.E.  
Vol. XLVIII. nº 1. Enero, 1980.
- BIERMAN, H. y DUKES, R.: "Accounting for Research and Development Cost"  
J.O.A. Abril, 1975.
- BURNS, J.M.: "Accounting Standards and International Finance". Domestic  
Affairs Study 49. American Enterprise Institute for Public Policy Re-  
search. Washington, 1976.
- CARMICHAEL, D.R.: "Standards for financial reporting". J.O.A. Mayo, 1979
- CHAZEN, Ch. y BENSON, B.: "Fitting GAAP to Smaller businesses". J.O.A.  
Febrero, 1978.
- DURANDEZ ADEVA, A.: "El control interno, la SEC y las nuevas responsa-  
bilidades para el auditor independiente". R.E.F.C. nº 31.
- EVANS, T.G.; FOLKS, W.R. y JILLING, M.: "The impact of Statement of fi-  
nancial accounting standards nº 8 on the foreign exchange risk mana-  
gement practices of American multinationals: an Economic impact Stu-  
dy". Research Report. FASB. Connecticut, 1978.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: "Conceptual Framework for Finan-  
cial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and  
their Measurement". Discussion Memo, FASB. Stamfor. Connecticut, --  
1976.
- "Objetives of Financial Reporting and Elements of Financial State-  
ments of Business Enterprises". Exposure Draft. FASB. Stamfor. Con-  
necticut, 1977.
- GERBOTH, D.L.: "Research, Intuition, and Politics in Accounting Inqui-  
ry". A.R. Julio, 1973.
- GIRONELLA MASGRAU, E.: "Antecedentes históricos de las normas de audi-  
toría generalmente aceptadas". R.T.C. Vol. XXVIII, nº 333, 1976.
- GRABER, D.E. and JARNAGIN, B.D.: "The Fasb. Eliminator of 'managed ear-  
nings'". F.A.J. Marzo-Abril, 1979.

- GRIDLEY, F.: "Accounting for Research and Development Costs". F.E. --  
Abril, 1974.
- HORNGREN, C.T.: "Accounting Principles: Private or Public Sector?".  
J.O.A..Mayo, 1972.
- "The marketing of Accounting Standards". J.O.A. Octubre, 1973.
  - "The Accounting Discipline in 1999". A.R. Enero, 1971.
- KUHN, T.S.: "La Estructura de las revoluciones científicas". Fondo de  
Cultura Económica. Madrid, 1979.
- LARSON, K.D. y HOLSTRUM, G.L.: "Financial Accounting Standards in the  
United States: 1973-?". AB. Vol. 9, nº 1. Junio, 1973.
- MARVIN, M.: "Small Firms and SEC Registration". J.O.A. Mayo, 1977.
- MAY, R.G. y SUNDEM, G.L.: "Research for Accounting Policy: an overview"  
A.R. Vol. LI. Octubre, 1976.
- MILLER, P.B.W.: "A new view of comparability". J.O.A. Agosto, 1978.
- MOST, K.S. y WINTERS, A.L.: "Focus on Standard Setting: From Trueblood  
to the FASB". J.O.A. Febrero, 1977.
- MURPHY, T.A.: "Setting Accounting Standards. A suggestion from a busi-  
nessman". F.E. Agosto, 1979.
- RONEN, J. y SCHIFF, M.: "The Setting of Financial Accounting Standards:  
Private or Public?". J.O.A. Marzo, 1978.
- SEIDLER, L.: "Chaos in Accounting: will it continue?". F.A.J. Marzo-  
Abril, 1972.
- SMITH, R. y HARRIED, A.: "Accounting for Marketable Equity Securities"  
J.O.A. Febrero, 1977.
- SOLOMONS, D.: "The Politization of Accounting: The Impact of Politics  
on accounting standards". J.O.A. Noviembre, 1978.
- SOMMER, A.: "The Lion and the Lamb: Can the Profession Live with Coope-  
rative Regulation?". J.O.A. Abril, 1978.
- SPROUSE, R.T.: "The importance of earnings in the conceptual framework"  
J.O.A. Enero, 1978.
- WATTS, R.L. y ZIMMERMAN, J.L.: "The Demand for and Supply of Accounting  
Theories: The market of Excuses". A.R. Vol. LIV, nº 2. Abril, 1979.
- WELLS, M.C.: "A Revolution in Accounting thought?". A.R. Vol. LI, nº 3.  
Julio, 1976.
- WYATT, A.R.: "Who Sould Set Governmental Accounting Standards?". J.O.A.  
Marzo, 1979.





CAPITULO CUARTO :

THE SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION.  
LA AUTORIDAD GUBERNAMENTAL



CAPITULO 4 | THE SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION:  
LA AUTORIDAD GUBERNAMENTAL

LA SITUACION DEL MERCADO DE VALORES  
CON ANTERIORIDAD A 1933

LAS PRIMERAS MANIFESTACIONES DE LA REGULACION FEDERAL  
DEL MERCADO DE VALORES

Las primeras etapas de un mercado bursátil relativamente organizado en los Estados Unidos se caracterizan por una continua pugna entre el ideario liberalista del momento, las atribuciones de los estados para regular sus mercados financieros y los continuos intentos, primero estatales y luego federales, para encauzar la seguridad en el mercado y reprimir los frecuentes abusos que en el mismo se producían, amparados por una aún incipiente legislación, así como por las grandes demandas de capitales que exigía el momento industrializador de las últimas décadas del siglo pasado. Se trata, por tanto, de un conjunto de oscilaciones entre la libre regulación y las manifestaciones estatales, estas últimas como intento de paliar y evitar las crisis que en ocau

siones se produjeron en el mercado de títulos (1).

Dos aspectos hay que distinguir en esta primitiva evolución. De un lado, los relativos a la constitución de las sociedades; de otro, los referentes a la regulación del mercado de sus títulos.

El origen de los requisitos legales para la creación de sociedades hay que buscarlo en el momento de la independencia de los Estados Unidos, en el que los estados de la federación recabaron para sí la facultad de otorgar las "Royal charters", que anteriormente había ostentado el gobierno de la metrópoli británica (2). La trascendencia del tema y las inseguridades y discrepancias de las primeras legislaciones estatales hicieron pronto aparecer la regulación federal, en un intento de asegurar el tráfico mercantil, tanto en la creación de sociedades como en su posterior desenvolvimiento. Un buen ejemplo de ello lo constituyen, en el siglo pasado la Sherman Act de 1890, y en el presente, la Federal Trade Commission Act y la Clayton Act de 1914.

Al mismo tiempo y a nivel federal, el Congreso estableció en 1898 la denominada Industrial Commission, uno de cuyos primeros informes indicaba la importancia de la informa

- 
- (1) Así las de 1873 y 1893 y, más posteriormente, la de 1907, que si no tuvieron la magnitud de la Gran Depresión de 1929, presentaron algunos síntomas similares, tales como el pánico inversor, la inundación del mercado por la oferta e incluso, la repercusión en los intermediarios financieros bancarios, como ocurrió en 1907. Vid. - CAREY, J.L.: "The Rise ..." Op. cit., págs. 101 y ss.
- (2) Vid un desarrollo de estos extremos en ICJCE: "La Censura ...". Op. cit. pág. 121 y ss.

ción en el tráfico mercantil, recomendando que la publicidad de sus datos y el establecimiento de estados financieros tuviera carácter de obligación anual.

### LAS BLUE SKY LAWS

Mientras tanto, y como consecuencia de algunas de las crisis experimentadas por los mercados de valores, comenzaron a aparecer las regulaciones estatales, a través de las Securities Acts, en un intento de poner orden en la situación bursátil. La primera ley de esta índole apareció en - Kansas en 1911, uniéndose a este movimiento, entre dicha fecha y 1913, veintidos estados más. En 1931 todos los Estados contaban ya con una regulación más o menos amplia del - mercado de valores.

Este conjunto de cuerpos normativos se conoce como - las Blue Sky Laws, auténtico antecedente e incluso motor - que impulsó la regulación federal del mercado, la cual hizo su aparición a partir de 1933.

Las modalidades de intervención en el tráfico jurídico adoptadas por cada Estado no puede decirse que fueran homogéneas en todos ellos. Hay que suponer que las distintas posiciones en cuanto a asegurarse una mayor afluencia de capitales tuvieran su influencia en la modalidad de legislación elegida. Así, pueden encontrarse, a grandes rasgos, -

dos tipos de Blue Sky Laws (3): Por un lado, las "fraud - laws", que penalizaban el fraude, haciendo intervenir a las autoridades en el caso de irregularidades en la venta de títulos (4); el segundo tipo, las "regulatory laws", prohibían aquella operación si no se habían cumplido previamente determinados requisitos. Dentro de estas últimas, el caso - mayoritario lo constituyó la obligación de registrar los valores, previo exámen de una comisión especial, creada con - ámbito estatal (5), aunque también alguna "regulatory law" contempló el caso de la venta a través de agente autorizado (6).

- 
- (3) Vid. SKOUSEN, K.F.: "An Introduction to the SEC" South Western Publishing Co. Cincinnati, Ohio, 1980. Pág. 3.
  - (4) En este grupo de leyes, el más minoritario, se encuentran las Securities Acts de New York, New Jersey, Maryland y Delaware.
  - (5) Vid. ICJCE: "La Censura ..." Op. cit., pág. 123.
  - (6) Distinción que da lugar a que algún autor clasifique las State -- Blue Sky Laws en una triple categoría: Registration Laws, Licensing Laws y Fraud Laws, según que prestaran principal atención - respectivamente a la obligación de registrar los títulos, a la actividad de los agentes mediadores o a la prevención del fraude. Vid., por ejemplo, BUCKLEY, J.W.; BUCKLEY, M.H. y PLANK, T.M.: "SEC Accounting". John Wiley and Sons. New York, 1980. Pág. 22.

## CRISIS EN LAS BLUE SKY LAWS Y ABUSOS DE LA DECADA DE LOS

### VEINTE

Las leyes estatales reguladoras del tráfico de títulos tuvieron pronto su crisis haciéndose prácticamente ineficaces, especialmente al desarrollarse el comercio interestatal, sobre el que las Blue Sky Laws tenían poca o nula influencia y podían fácilmente ser burladas a través de los canales federales (7). Tampoco parece que los estados hicieran esfuerzos por consolidar en la práctica la situación regulada por la ley (8).

Varios fueron los tipos de abusos a que esta situación dió lugar, siempre en detrimento del inversor de buena fé. Los más generalizados giraron en torno a procedimientos espúreos en la información financiera, manipulación en los precios y exceso en el uso del crédito para financiar actividades especulativas (9).

---

(7) ... al regir solamente en un estado, no tienen aplicación cuando la entidad emisora proyecta a priori vender sus valores en el comercio interestatal. Además, el vendedor podía eludir la responsabilidad trasladando su domicilio o su establecimiento mercantil a un Estado que no hubiera promulgado Blue Sky Laws. Desde el nuevo domicilio enviaba sus ofertas y prospectos, que siempre contenían la cláusula: "La venta, en virtud de nuestra presente oferta, sólo será válida si por correo o telegrama expedido desde nuestro domicilio expresamos nuestra conformidad". Correos y Telégrafos - entran en la esfera de acción de la legislación federal. Con ello, la utilización de las líneas federales era la mejor manera de burlar las leyes estatales. ICJCE: "La Censura ..." Op. cit., pág. 123.

(8) Vid. SKOUSEN, K.F.: "An introduction ...". Op. cit., pág. 4.

(9) Ibidem, pág. 5.

La información financiera fue en ocasiones utilizada por los interesados, según sus conveniencias, para mantener o aumentar los niveles de cotización. Similares motivaciones tuvieron algunas prácticas de brokers y dealers, manipulando precios y consintiendo ventas ficticias, en las que sucesivas operaciones daban una falsa sensación de actividad, forzando la subida de precios.

Por último, al no estar limitado el importe del crédito que un broker podía conceder a sus clientes, se tendió en exceso a financiar de esta manera las operaciones especulativas, con las consiguientes reacciones negativas en cadena cuando los márgenes previstos en las operaciones no podían ser realizados.

Fácilmente puede comprenderse que la situación descrita ofrecía una estructura muy poco sólida para resistir coyunturas adversas en el mercado de valores, que fueron campo abonado en el que actuaron los mecanismos multiplicadores de la crisis desatada en 1929.



## LA REGULACION FEDERAL DEL MERCADO DE VALORES

### Y LA SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION

#### LA CREACION DE LA SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION

Nada tiene de extraño, en consecuencia, que con la situación descrita en el epígrafe anterior, el comienzo de la década de los treinta estuviera marcado por la sensación de la necesidad de una regulación federal que estableciera definitivamente unas bases homogéneas para el correcto funcionamiento del mercado de valores. Evidentemente una de estas bases había de ser la adecuada información financiera.

El primer paso lo dió el Senado, en marzo de 1932, como consecuencia de la creación del Banking and Currency Committee, destinado a investigar los asuntos relacionados con los títulos en la industria y que puso de manifiesto un buen conjunto de irregularidades.

El Congreso hizo suyo el asunto y comenzó a debatir una ley acerca del tráfico bursátil, estudiando dos posibilidades contrapuestas (10). Algunos fueron partidarios de una regulación tolerante, que se pusiera en marcha sólo en

---

(10) Ibidem, pág. 7.

caso de fraudes, al estilo de la "fraud law" vigente en New York y en algunos otros estados. Una segunda filosofía seguía el modelo de otras leyes estatales, que requerían el registro previo de las acciones, así como el establecimiento de controles periódicos sobre el cumplimiento de los requisitos iniciales. Hubo también quien defendió una postura ecléctica, abogando por una ley similar a la English Companies Act de 1900, en que se comprendieran ambas posibilidades.

Fue esta última la postura prevaleciente, dando lugar los trabajos del Congreso a la Securities Act de 1933 y a la Securities Exchange Act de 1934, así como a la consiguiente creación de un órgano, la SEC, que tratara de asegurar el cumplimiento e información pública de los aspectos materiales relativos a los títulos ofrecidos a la inversión pública a través de la cotización oficial. A la SEC también se le encomendaron los pasos previos y el desarrollo de un posible litigio en caso de fraude. Por tanto, la Securities and Exchange Commission es la encargada de velar por el cumplimiento de las disposiciones de las dos leyes básicas que regulan el mercado de valores: la Securities Act de 1933 y la Securities Exchange Act de 1934. Asimismo, se le han encomendado misiones en relación con leyes posteriores.

En resumen, las funciones básicas de la Securities and Exchange Commission son las siguientes:

- Establecimiento de reglas para el cumplimiento de las leyes federales relativas a la emisión y circulación de títulos, haciendo uso de la delegación - del Congreso al respecto.
- Interpretación y ejecución de los aspectos informativos de las "securities laws", en dos direcciones importantes: estableciendo declaraciones normalizadoras (Accounting Series Relaises, a las que más adelante nos referiremos) para la presentación de estados e informes financieros y despachando de - forma institucionalizada las consultas que puedan ser realizadas por los interesados en relación con el cometido básico de la SEC.
- Investigación de las posibles violaciones de las - leyes y de sus reglas de aplicación.
- Iniciación de los procesos formales contra el frau de o las violaciones indicadas (11)

En especial la SEC tiene autoridad específica para, en caso necesario, establecer, emitir, corregir o suprimir reglas y regulaciones ... (relativas a los estados financieros) incluyendo procedimientos contables y términos téc

---

(11) Los procesos civiles han de ser iniciados por la SEC ante las Cortes Federales de Distrito. Las causas penales deben de ser sustanciadas por el Departamento de Justicia de los Estados Unidos. Además la SEC tiene capacidad para resolver procedimientos administrativos que se llevan a cabo de acuerdo con la Administrative - Procedure Act.

nicos. La Comisión tiene también autoridad para prescribir la forma ... de los estados financieros, declaraciones, informes u otros documentos por ella requeridos, así como las partidas o los detalles que deban de ser incluidos en el balance y cuentas de resultados; para fijar la manera en que debe de mostrarse el coste de los activos, ... y para solicitar de los contables que sigan las reglas, regulaciones u órdenes de la Comisión y los métodos de contabilización por ella prescritos para la preparación de informes, determinación de pasivos, depreciación, beneficios y confección de - balances y estados de pérdidas y ganancias consolidados - (12).

#### LA SECURITIES ACT Y LOS REQUISITOS DE INFORMACION Y

#### REGISTRO INICIALES ADMINISTRADOS POR LA SEC

La misión genérica de la Securities Act de 1933 es la protección del inversor, regulando la oferta inicial de acciones o su venta posterior cuando en ella se utilice el - sistema interestatal por correo ("mail system"). Se trata, por tanto, de un cuerpo legal cuya principal misión es regular la emisión de títulos y cuya filosofía básica es conseguir una completa información y seguridad en favor del inversor con respecto a los aspectos materiales de los títulos valores.

---

(12) Sección 13 b. de la Securities Exchange Act de 1934.

En esta línea, dos son los objetivos fundamentales de la ley (13): en primer lugar, la persecución de la más completa información a los inversores potenciales se consigue tanto a través del registro inicial de los títulos como mediante la emisión de información previa, contenida en un folleto, que debe de estar al alcance de los inversores antes de la admisión a cotización; al mismo tiempo, la Securities Act intenta la prevención del fraude a través de los mecanismos adecuados que establecen un completo sistema de responsabilidades (14), que preve procedimientos administrativos, civiles y penales, cuya iniciación y desarrollo descansa normalmente en la SEC.

Especial interés merece el proceso de registro inicial de los títulos admitidos a cotización, cuya finalidad es - asegurar la información necesaria para que el inversor medio pueda determinar si los títulos ofrecidos son o no buena inversión. Esta información, que debe de presentarse a -

---

(13) Los aspectos legales que reseñamos a continuación han sido extraídos, bien de los propios textos de las leyes, o bien de la obra - BARBER, D.H.: "Securities Regulation". Gilbert Law Summaries. Harcourt Brace Jovanovich legal and professional publications, Inc. New York, 1979.

(14) La regulación de la responsabilidad por irregularidades en el proceso de emisión de acciones se encuentra en cuatro de las secciones de la Securities Act de 1933. La sección 11 hace referencia a "The Liability for Misstatements or Omissions in Registration Statement or prospectus". La sección 12, se divide en dos partes: - "Liability for offers or Sales in violation of section 5" y "General Civil Liability Under the Act". Por último, la Sección 17 se destina a las acciones civiles y penales: "Criminal Liability and Implied Civil Liability".

la SEC, se encuentra básicamente en cuatro regulaciones relacionadas con la Securities Act: la regulación C, la regulación S.1 y en especial, las regulaciones S-X y S-K.

La regulación C tiene por objeto homogeneizar el contenido de un documento que la sociedad emisora debe de presentar a la SEC con carácter previo a la admisión a cotización y que queda a disposición de los inversores.

De acuerdo con la regulación S-1, la sociedad debe de presentar (15):

En cuanto a la situación económico financiera de la sociedad:

- balance de situación a la fecha más reciente, no anterior a los tres meses contados a partir de la fecha de registro. Este balance no tiene por qué coincidir con el de cierre del ejercicio y puede no estar auditado,
- último balance de situación que haya sido objeto de auditoría independiente, juntamente con el certificado de los auditores. Este balance no puede ser anterior a los doce meses contados desde la fecha de registro.

---

(15) Vid. SOTO SERRANO, M.: "Sistemas y principios uniformes ...". Op. cit., pág. 709.

Por lo que respecta a los resultados de la sociedad:

- Estados de resultados de los tres años anteriores a la fecha del último balance auditado. Las cuentas de resultados deben también ser objeto de auditoría independiente.
- Estado de los resultados obtenidos en el período comprendido entre el último balance de situación auditado y el último balance presentado a la Securities and Exchange Commission. En dicho estado - se indicarán asimismo los datos correspondientes a idéntico período del ejercicio anterior, al objeto de facilitar la comparación.
- Por último y a este respecto, se exige también un resumen de las cuentas de pérdidas y ganancias de los últimos cinco ejercicios.

También se exige información adicional con respecto a otros estados contables y financieros:

- estados, debidamente auditados, del movimiento de reservas en los tres últimos ejercicios
- para el mismo período, estados de origen y aplicación de fondos o, al menos, de cambios en la situación financiera de la sociedad.

La regulación S-X, por su parte, se refiere a la forma y contenido de los estados financieros a presentar de --

acuerdo no sólo con la Securities Act de 1933, sino también en relación con leyes posteriores, especialmente la Securities Exchange Act de 1934 (16).

Además de la normalización de los estados financieros, la regulación S-X (17) que comentamos obliga a la presentación de anexos con respecto a los estados financieros, que abarcan una importante información adicional (18).

También hay que señalar que la reciente regulación S-K (19) establece los requisitos a incluir en los informes -

- 
- (16) y además, The Public Utility Holding Company Act de 1935, The Investment Company Act de 1940 y The Energy Policy and Conservation Act de 1975. La regulación S-X que, en consecuencia, no sólo se refiere a la Securities Act de 1933, es frecuentemente revisada y puesta al día.
- (17) En doce artículos (que se convierten en dieciocho reales por la duplicación en la numeración de algunos de ellos), la Regulación S-X establece los requisitos formales para los estados financieros en general (art. 3. Rules of general application) para los estados consolidados (art. 4. Consolidated and combined financial Statements), así como para una amplia gama de formas sociales, distinguidas especialmente por su objeto: Commercial and Industrial Companies (art. 5), Companies in the Development Stage (art. 5.A), Management Investment Companies (art. 6), Unit Investment Trusts (art. 6.A), etc., donde no faltan las compañías de seguros (arts. 7 y 7.A), los Bancos (art. 9) y las personas naturales (art. 10). El artículo 11. A regula el Statement of Source and Application of Funds, mientras que el artículo 12 se ocupa de regular the form and content of schedules.
- (18) Tales como análisis de las cuentas de activo fijo tangible, de reservas para amortización, de provisiones, de saldos entre compañías filiales y cierta información adicional en relación con el estado de resultados: gastos de mantenimiento y de reparación, de depreciación y amortización, impuestos, alquileres y royalties, honorarios de dirección, etc. SOTO SERRANO, M.: "Sistemas y principios uniformes ..." Op. cit., pág. 290.
- (19) La parte sustantiva de la regulación S-K se divide en seis items (equivalentes a los artículos de la Regulación S-X) que se ocupan de los siguientes puntos: 1. Description of Business. 2. Description of property. 3. Directors and Executive officers. 4. Management Remuneration. 5. Legal proceedings y 6. Security Ownerships of Certain Beneficial Owners and Management.



no estrictamente contables, es decir, diferentes a los estados financieros tradicionales, para aquéllas sociedades sujetas a la Securities Act de 1933 y a la Securities Exchange Act de 1934.

Además de los mencionados requisitos para el registro y consiguiente información contenidos en las regulaciones C, 1, S-X y S-K, mencionadas, la Securities Act exige, como - condición para la cotización oficial, una completa información con respecto a la propia sociedad y a sus títulos (20).

#### LA SECURITIES EXCHANGE ACT DE 1934

Esta ley regula la circulación, a nivel federal, de - los títulos valores una vez que los mismos han sido ya emitidos, protegiendo su tráfico interestatal y asegurando un equitativo y justo mercado para las operaciones de títulos.

La finalidad básica no es aquí ya tanto el proteger - directamente al inversor como el procurar una adecuada y correcta información -y registro- de los hechos materiales -

---

(20) SOTO SERRANO, M.: "Sistemas y principios ..." Op. cit., resume de la siguiente manera la mencionada información: Naturaleza y descripción de los valores de la sociedad que hayan de ser admitidos a cotización en Bolsa, nombres de los consejeros y directores con indicación de la compensación, participación en beneficios, opciones a compra de acciones, etc., todo ello referido a los últimos cinco - años; acuerdos y honorarios establecidos con las entidades patrocinatoras de la admisión a cotización; información de la actividad - económica de la empresa, historia, productos, fábricas, situación de la competencia, organización, compañías subsidiarias, convenios colectivos laborales, arrendamientos, préstamos, controles, etc.,  
1, cualquier tipo de información que permita al inver-  
la sociedad.

producidos en relación con el tráfico de títulos. Sin embargo, parece lógico que el espíritu de protección al inversor esté presente en toda la ley, a la vez que se establecen algunas medidas concretas con tal objeto, como es la prohibición de ventas ficticias de títulos, que tantos problemas - habían ocasionado al mercado con anterioridad a 1929.

En el aspecto contable, que nos interesa, la Securities and Exchange Act de 1934 establece unos amplios requisitos de información, que se centran especialmente en la - obligatoria publicación anual de un amplio informe de la sociedad, que contenga sus estados financieros debidamente auditados. En líneas generales puede decirse que la información solicitada con carácter anual es una actualización de la requerida en el momento del registro inicial. Además se exige de las sociedades la presentación a la SEC, con carácter semestral y mensual, de determinados avances y cifras - relativas a su situación (21).

---

(21) Una revisión de los efectos de esta ley puede encontrarse en BENSTON, G.: "Evaluation of the Securities Exchange Act of 1934". F.E. Mayo, 1974.

OTRAS LEYES ADMINISTRADAS O QUE TIENEN RELACION CON LA

SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION

Además de las dos leyes fundamentales mencionadas, - los cometidos de la SEC han sido ampliados por la legislación posterior que ha incidido sobre el mercado de valores. En especial son de interés The Public Utility Holding Company Act de 1935, The Trust Indenture Act de 1939, The Investment Company Act de 1940, The Investment Advisers Act del mismo año, The Securities Investor Protection Act de - 1970 y The Foreign Corrupt Practices Act de 1977.

La Public Utility Holding Company Act de 1935 tuvo - también su origen en el Banking and Currency Committee -- creado por el Senado en 1932. Su finalidad fue corregir - los abusos descubiertos en las compañías holding de los - sectores de gas y electricidad, en los que unas pocas sociedades controlaban el mercado a través de un complejo en tramado de compañías subsidiarias. Tres son las funciones de la SEC en relación con este tipo de sociedades: la primera, de fiscalización de la estructura y composición de su capital; la segunda, de regulación de sus sistemas contables; la tercera, de vigilancia e incluso aprobación de determinadas transacciones.

De acuerdo con la sección 11 de la ley (22) la SEC tiene la misión de determinar la medida en que la estructura de la sociedad puede ser simplificada, eliminando complejidades innecesarias, procurando una justa y equitativa distribución del poder de voto y comprobando que las propiedades y actividades de la sociedad son las apropiadas y necesarias para el cumplimiento de su finalidad, en el contexto del interés público. Todo ello con el objetivo de mantener una adecuada estructura de capital que asegurará los intereses tanto de los inversores como de los usuarios.

También se confió a la SEC la regulación de la emisión de títulos por aquellas compañías. A tal efecto, se establece para las mismas un sistema especial de registro, similar, con algunas peculiaridades, al contemplado en la Securities Act, en el que se exigen detalles relacionados con la finalidad antes reseñada, especialmente en cuanto a la estructura de su capital y naturaleza de sus actividades; esta información debe de actualizarse con carácter periódico.

Algunas operaciones de las mencionadas empresas deben de ser aprobadas por la SEC, tales como las adquisiciones o disposiciones de títulos y de activos inmovilizados;

---

(22) Vid. SKOUSEN, K.F.: "An introduction ...". Op. cit., págs. 27 y ss., así como BUCKLEY, J.W.; BUCKLEY, M.H. y PLANK, T.M.: "SEC ..." Op. cit. págs. 6 y ss., trabajos ambos de donde se han extractado las referencias al sistema de las leyes secundarias que tienen relación con la SEC.

la Commission también está autorizada para regular las transmisiones entre compañías, especialmente en cuanto a préstamos y dividendos.

Por último, además de la revisión de la información financiera presentada, la SEC puede, de acuerdo con la Holding Act de 1935, extender el ámbito de sus declaraciones a la regulación contable de este tipo de entidades.

La Trust Indenture Act de 1939 regula la emisión de bonos obligaciones y otros títulos de renta fija emitidos por conglomerados jurídicamente establecidos, y que sólo puede ser realizado con aprobación de la SEC, para una mejor protección de los adquirientes.

La Investment Company Act de 1940 constituye probablemente el más complejo cuerpo legal administrado por la SEC después de las Securities y Securities Exchange Acts, en un intento de controlar y regular la actuación de las sociedades dedicadas a la inversión, reinversión o comercio de títulos, cuyas propias acciones son a su vez ofrecidas a la inversión pública. Al sistema de registro inicial, con la información requerida para todas las sociedades en general, se añade la información acerca de las actividades inversoras de la entidad y de la composición de su cartera, requisitos que también se exigen en los informes periódicos. Por otro lado, la SEC debe de controlar y aprobar las operaciones realizadas entre compañías de inversión, sus directivos o sus filiales.

La Investment Advisers Act, también de 1940, regula la actuación de los "investment advisers", analistas de inversiones o consejeros financieros, de la misma manera que la Securities Exchange Act estableció reglas para brokers y dealers. La principal medida de la ley con respecto a la SEC es el establecimiento de un registro de estos profesionales, quienes, además, deben de ceñirse en su actuación a las normas establecidas por la misma, que especialmente prevén la información que deben de suministrar al público en general. La misión de la SEC a este respecto consiste esencialmente en velar por que los analistas de inversiones respondan con su actividad al interés de los inversores. En caso contrario, la Comisión puede cancelar la inscripción del adviser.

La Securities Investor Protection Act de 1970 completa y deroga parte de la regulación de la Securities Exchange Act de 1934, creando una entidad no lucrativa, la Securities Investor Protection Corporation, que abarca a la totalidad de los intermediarios en el comercio de las acciones y demás títulos valores. La finalidad de esta asociación es evitar que las dificultades financieras de los mediadores repercutan en el inversor, creándose un fondo de garantía, engrosado por las aportaciones de sus miembros. La corporación se encuentra bajo la tutela de la SEC, a la que rinde cuentas y quien además puede inspeccionar sus actividades.

Por último, en este apresurado repaso de las normas legales relativas al mercado de valores que configuran la actividad y las grandes atribuciones de la SEC, hay que citar la Foreign Corrupt Practices Act de 1977, cuya aparición está relacionada con el caso Watergate, a partir del cual se puso de manifiesto que un buen número de sociedades efectuaban pagos de destino incierto dentro y fuera de las fronteras de los Estados Unidos. Prohíbe la ley, a --- cualquier sociedad, cotice o no en Bolsa, lo mismo que a - sus consejeros, directores, apoderados, empleados, agentes o accionistas el efectuar pagos o el ofrecerlos, bien en - metálico, bien en cualquier otra forma, a funcionarios o - empleados de gobiernos extranjeros o cualquier otra persona de similares características, al objeto de beneficiar - la actividad de la empresa pagadora en el país destinatario del pago (23).

Una segunda disposición importante de esta ley es la exigencia de que todas las compañías que coticen en bolsa deben de mantener un sistema de contabilidad que refleje - adecuadamente las actividades de la empresa, así como un - apropiado sistema de control interno que garantice la fiabilidad de los datos suministrados (24). Hay que señalar -

---

(23) El artículo de DURANDEZ ADEVA, A.: "El control interno ..." Op. cit. está destinado a estudiar las nuevas funciones del auditor externo y de la SEC en relación con The Corrupt Practices Act, de 1977.

(24) Vid. el artículo citado en la nota anterior en el que se afirma - que el control interno exigido debe de ser suficiente para suministrar una seguridad razonable acerca del cumplimiento de los cuatro objetivos básicos siguientes: 1. Que las transacciones se lleven a cabo de acuerdo con lo autorizado por la gerencia, de form.

que si el primer punto, objeto principal de la ley, se refería más a las sociedades con operaciones en el exterior, el segundo afecta a cualquier compañía a la que de una forma o de otra se le exijan informes financieros periódicos.

La Corrupt Practices Act afecta, en consecuencia, a la responsabilidad del auditor; si bien éste estaba ya obligado a evaluar los sistemas de control interno (25) no es menos cierto que aquella aumenta, al someter la ley comentada este hecho concreto a persecución civil o criminal.

---

...(pág. ant.) general o específica. 2. Que las transacciones se registren de manera que: a) permitan la preparación de estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados o cualquier otro criterio aplicable y b), mantengan un control contable sobre los activos. 3. Que el acceso a los activos sólo esté permitido siguiendo lo autorizado por la gerencia, de manera general o específica y 4. Que el control contable sobre los activos se compare con los activos existentes en la realidad, a intervalos razonables y se tomen las medidas necesarias con respecto a cualquier diferencia.

- (25) El Statement on Auditing Standards nº 20 del AICPA obliga al Public Accountant a comunicar a la alta dirección de la empresa y al consejo de directores cualquier deficiencia material que pueda encontrar en el control interno de la sociedad.



## ESTRUCTURA, DECLARACIONES E INCIDENCIA

### DE LA SEC EN LA PROFESION CONTABLE

#### COMPOSICION Y ESTRUCTURA DE LA SEC

La dirección de la Securities and Exchange Committee se lleva a cabo por cinco comisarios, de los cuales, no más de tres pueden pertenecer al mismo partido político. Los miembros de esta Comisión de Gobierno son nombrados por el Presidente de los Estados Unidos, con aprobación del Senado (26), quien, además, designa a uno de ellos para efectuar las funciones de Chairman. El cargo dura cinco años, pero cada año se renueva uno de sus miembros.

La SEC posee una amplia organización administrativa, cuya sede central está en Washington, aunque cuenta con una estructura dividida en nueve delegaciones regionales (27), que abarcan la totalidad del territorio federal, así como con dependencias en todos los centros financieros más importantes de los Estados Unidos.

---

(26) Vid. un mayor desarrollo de la descripción estructural de la SEC en las dos obras básicas citadas: SKOUSEN, K.F.: "An introduction Op.cit. y BUCKLEY, J.W.; BUCKLEY, M.H. y PLANK, T.M.: "SEC..." Op.cit.

(27) Establecidas en Atlanta, Boston, Chicago, Denver, Fort Worth, Los Angeles, New York, Seattle y Washington.

En el organigrama de la SEC, el segundo nivel, por debajo de la Comisión de Gobierno está formado por cinco "divisions" y seis "offices".

De las divisiones existentes, la más importante desde el punto de vista de información contable es la Division of Corporation Finance, que administra todos los asuntos relativos a información al inversor prescritos tanto por la Securities Act y la Securities Exchange Act como por los posteriores Public Utility Holding Company Act y Investment -- Company Act. A tal objeto asiste a la Comisión de Gobierno en el establecimiento y exigencia de los estándares de información financiera a los que están sujetas las sociedades en el ámbito de la SEC. La División of Corporation Finance revisa asimismo cualquier información de la sociedad, en el momento inicial de registro de los títulos, o en los momentos posteriores en que se produzca. Tanto el documento de información inicial al inversor como las informaciones financieras trimestrales o anuales, deben de pasar por la Division of Corporation Finance.

La División of Market Regulation asiste a la Comisión de Gobierno en la regulación del mercado nacional de títulos. Cooperera con las delegaciones regionales en el control de las operaciones, ejerciendo su autoridad sobre brokers y dealers, de los que lleva un registro y a los que puede suspender en sus actividades.

La Division of Enforcement asiste y supervisa las operaciones ejecutivas de las delegaciones regionales. Las dos restantes divisiones, la Division of Corporate Regulation y la Division of Investment Management Regulation tienen como misión administrar la Public Utility Holding Company Act de 1935 y la Investment Company Act de 1940, respectivamente.

Las seis primeras oficinas, que se encuentran al mismo nivel orgánico que las divisiones constituyen las denominadas "Major offices" (28). De entre ellas merece especial mención la Office of the Chief Accountant, órgano consultor de la Comisión de Gobierno en materias de contabilidad y auditoría. El Chief Accountant administra el poder estatutario de la SEC para desarrollar principios contables, a cuyo objeto emite declaraciones relativas a la presentación de - estados financieros, que deben de cumplir las sociedades cuyos títulos estén admitidos a cotización bursátil.

---

(28) Office of Administrative Law Judges, Office of Opinions and Review, Office of the Secretary, Office of the Chief Accountant, Office of the General Counsel y Directorate of Economic and Policy Research.

## LAS DECLARACIONES DE LA SEC

En el ejercicio de la autoridad que hemos descrito en epígrafes anteriores y especialmente en cuanto administradora de los requisitos exigidos a las sociedades en el momento de su admisión a cotización y de la posterior información que han de suministrar, la SEC ha publicado, desde 1937 sus Accounting Series Relaises, en los que, además de establecerse normas contables y de explicarse procedimientos prácticos necesitados de tratamiento especial, se reflejan las sanciones disciplinarias impuestas por la comisión. No obstante, el propósito más claro de los ASR es contribuir al desarrollo uniforme de los estándares y prácticas contables, a la vez que en estos documentos la SEC establece su opinión con respecto a algunos principios ya existentes o emitidos por otras entidades.

Los Accounting Series Relaises aparecidos hasta el momento sobrepasan los doscientos cincuenta. Los primeros, - así como una buena parte de las reglas contenidas en las leyes de 1933 y 1934 fueron codificados, con abundante material adicional, en 1940, produciéndose así la regulación - S-X, ya aludida, que prescribe la forma y contenido de los estados financieros y que es sometida a continuas adaptaciones y revisiones. También hemos hecho alusión a la Regulación S-K, que se refiere a la información diferente a los - estados financieros propiamente dichos, recogiendo y tratando

do de normalizar el contenido de los informes de las sociedades a sus accionistas.

Además de los Accounting Series Relaises la SEC ha producido hasta el momento un buen número de otros documentos, dignos de consideración, aunque no tengan el mismo carácter de reglas oficiales que los ASR. Así, en noviembre de 1975 la Office of Chief Accountant comenzó a publicar, con la supervisión de la Division of Corporation Finance, los Staff Accounting Bulletins (SAB), que representan interpretaciones y prácticas seguidas por la SEC en el ejercicio de sus funciones de control de la información bursátil.

Asimismo son de interés los Annual Reports que la SEC somete al Congreso, conteniendo información numérica y explicaciones acerca de sus procedimientos y actividades, así como los Statistical Bulletins, con datos de los mercados de valores.

## LA SEC Y LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE

### ACEPTADOS

Dos ARS tienen especial importancia en relación con los principios de contabilidad generalmente aceptados (29). El primero de ellos, el número 4, establecido en 1938 instituye la práctica de la SEC de admitir principios alternativos si se basan en otras autoridades (30). En este ASR se afirma que en los casos en que los estados financieros solicitados por la SEC sean establecidos de acuerdo con principios contables para los que no exista "substantial authoritative support" se presumirá que dichos estados financieros son erróneos o incorrectos, si del informe del Public Accountant o de las notas del balance se deduce que la diferencia es relativamente importante (material). En los casos en que exista diferencia de opinión entre la SEC y los elaboradores de los estados financieros con respecto a qué principios deben de ser seguidos, sólo se aceptará la información presentada, no requiriéndose, por tanto la corrección de los documentos contables, si los aspectos controvertidos tienen soporte de autoridad suficiente y si pre

---

(29) Vid. comentario a esta declaración en JORDAN, L.H.: "Principles ..." Op. cit., págs. 2.4 y 2.5.

(30) Vid. a este respecto y en relación con alguno de los temas que seguidamente se tratan: PINES, J.: "The Securities and Exchange Commission and Accounting Principles". Law and Contemporary Problems. Autumn, 1965.

viamente la Comisión no ha establecido su posición al respecto a través de reglas, regulaciones u otras declaraciones oficiales, incluidas las opiniones publicadas de su Chief Accountant.

No se especificó en principio, pero es obvio que las declaraciones del CAP y de sus sucesores, APB y FASB gozaron de autoridad en todo momento. No obstante, dada la prolífica tarea de la SEC emitiendo pronunciamientos, las divergencias no fueron abundantes en exceso, aunque se produjeron algunas, como la relativa al tratamiento de los incentivos fiscales derivados de la Revenue Act de 1962, que fueron relatadas en su momento, junto con alguna otra que se comentará más adelante.

Finalmente, en el ASR número 150, establecido en 1973 con el expresivo título de Statement of Policy on Establishment and Improvement of Accounting Principles and Standards, la SEC consideró que los principios emitidos por el FASB tenían el soporte de autoridad suficiente y que los principios contrarios a aquéllos, carecían de tal soporte.

## LA SEC Y LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR

La Securities Exchange Commission ha tenido una temprana incidencia en la independencia del auditor, concepto definido por el Banking and Currency Committee (31), creado por el Senado en 1932 y que, como sabemos, dió lugar a las dos leyes federales de regulación de la emisión y --- transmisión de títulos. La definición apuntada tuvo cabida en la Securities Act de 1933 y en la Securities Exchange - Act de 1934, que exigen que los estados financieros se presenten certificados por Public Accountant independiente. - Tras haber penetrado el concepto en los códigos profesionales de ética, la SEC ha dedicado varios Accounting Series Relaise a este asunto (32) desde que en el número 2 se -- afirmaba que no podía ser considerado independiente el revisor que mantuviera relaciones con sus clientes de tal índole que pudieran poner en peligro su objetividad, que tuviera algún cargo en la sociedad revisada, o que poseyera sobre la misma un interés financiero significativo en relación con el capital de la entidad o con la fortuna personal del auditor (33).

---

(31) CAREY , J.L.: "The Rise ..." Op. cit., Vol. 1, pág. 185.

(32) Al menos pueden citarse los números 2, 13, 22, 37, 44, 47, 81, 112, 144, 234, 250 y 264.

(33) El ASR nº 2 se emitió en mayo de 1937.



Posteriormente también se ocuparon de la independencia el ASR nº 13, que tipifica la forma del informe de auditoría y el número 22, que vuelve a definir, bajo bases más estrictas, el concepto de independencia. Por su parte, el ASR nº 47 (34), que revisa y codifica los anteriores, - en la línea de la SEC de ejemplificar sus declaraciones - con casos concretos, enumera una lista de veinte situaciones que fueron consideradas por la Comisión como carentes de la condición de independencia.

Las normas al respecto de este requisito básico para la fiabilidad de toda auditoría han ido perfeccionándose a través de las sucesivas declaraciones de la SEC. Una de las más recientes obliga a la entidad auditada a poner de manifiesto sus relaciones de negocios con el censor, a través de los siguientes puntos (35): 1. Porcentaje de honorarios por servicios diferentes a la auditoría, en relación con los devengados anualmente por este último concepto. 2. Por separado, además, debe de indicar los honorarios pagados por servicios diferentes a la auditoría, cuando cada uno de estos servicios supere al tres por ciento del coste anual por auditoría. 3. Totalidad de servicios diferentes a la auditoría, prestados por el auditor independiente y, por último, 4. Cuando el consejo de directores o su comité de auditoría hayan aprobado estos servicios, declaración -

---

(34) Enero de 1944.

(35) SKOUSEN, K.F.: "An Introduction ..." Op. cit., pág. 108.

de aquéllos órganos en el sentido de que el trabajo adicional del auditor no obsta a su independencia.

Por su parte, la Regulación S-X en su última versión revisada (36), dedica una buena parte de su regla 2.01 a - establecer los principios básicos de la independencia. Su definición parte de una expresión circular incluida en la categoría de los conceptos jurídicos indeterminados, pero - que evidencia que por encima de las reglas concretas está el concepto y la filosofía básica de la independencia: La Comisión -indica el punto b) de la regla 2.01- no reconocerá como independiente a un Certified Public Accountant si, de hecho, no lo es. Tras la definición, se ejemplifican algunos casos de ausencia de independencia (37) y se concluye que en la determinación de esta cualidad la Comisión - considerará todas las circunstancias relevantes del caso, incluyendo cualquier vínculo entre el auditor y la entidad o sus empleados, no limitándose a la estricta relación motivada por la auditoría (38).

---

(36) Enero de 1979.

(37) Así se indica que, por ejemplo, un auditor no será considerado independiente con respecto a una entidad, sus matrices, subsidiarias o filiales 1) cuando, durante el período de su compromiso profesional ... o en la fecha del informe, el auditor, su sociedad de auditoría o algún miembro de la misma tenga algún interés financiero, directo o indirecto en la compañía auditada, 2) o, cuando durante el período de su compromiso, en la fecha de su informe, o durante el período a que se refieren los estados financieros el auditor, - su empresa o un miembro de la misma haya estado relacionado con - algún promotor, garante de la colocación de valores, fideicomisario de valor, consejero, apoderado o empleado de la entidad auditada...

(38) Vid. al respecto de la independencia del auditor, tanto en relación con la SEC como con otros organismos, los siguientes trabajos: BENCI VENG, D. y CARMICHAEL, D.: "Reporting on Lack of Independence". J. O.A. Marzo, 1970; CARMICHAEL, D.: "Financial Forecasts: The Potential Role of Independence CPAs". J.O.A. Septiembre, 1974; ---

La SEC ha tenido también una notable incidencia en el establecimiento y desarrollo de comités de auditoría, órgano dependiente del consejo de directores, intermediario entre la entidad y su revisor, destinado a ocuparse de los aspectos de auditoría de la compañía y, en especial, de juzgar la independencia del profesional que ha de certificar los estados financieros. Se establece así, a través del audit committee un continuo canal de comunicación entre el encargado de realizar la auditoría y el board of directors, - reforzándose además la garantía de independencia del auditor a través del juicio al respecto del comité (39).

El Accounting Series Relaise número 19 (40) ya incluía entre sus recomendaciones la de que en las empresas deberían constituirse comités dependientes del consejo de directores, con el fin de establecer y controlar los aspectos fundamentales de la auditoría anual.

---

... (pág. ant.) CARMICHAEL, D. y BENCIVENGA, J.: "SAP nº 42. Lack of Independence Some Reporting Problems". J.O.A. Agosto, 1972; GRAVER, J. y ESTES, T.: "The Law Abiding Accountant: Ethics, Standard, Principles". J.O.A. Mayo, 1974; NEEDHAM, J.: "Independence" J.O.A. Mayo, 1971; TAPER, E.: "Independence: Our Public Image". J.O.A. Agosto, 1968; WYATT, A.: "Competence and Independence in Auditing". J.O.A. Abril, 1972.

(39) Vid. a este respecto: WILLIAMS, H.: "Audit Committees: The Public Sector's View". J.O.A. Septiembre, 1977.

(40) Diciembre de 1940. Este ASR se originó con motivo de la revisión del caso MacKesson and Robbins, como veremos más adelante.

## CAMBIOS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA IMPULSADOS POR

### LA SEC

Como es lógico, los requisitos impuestos por las leyes federales, tantas veces nombradas, de 1933 y 1934, en el sentido de exigir estados financieros certificados por auditor independiente, supusieron un importante impulso para la auditoría y sus reglas, hasta tal punto que puede establecerse una estrecha relación entre la creación del Committee on Auditing Procedures del A.I.A. y los requerimientos de la SEC en el sentido aludido. Por otro lado, los diversos casos rechazables presentados ante la Comisión, que ésta se encargó de hacer públicos, tuvieron una notable influencia en el perfeccionamiento de los procedimientos de auditoría. Especialmente mencionado a este respecto en la literatura contable es el caso MacKesson and Robbins (41), que originó que el American Institute of Accountants creara un comité especial para la revisión de los procedimientos de auditoría, a la vez que, como efecto inducido, posteriormente se originó el Committee on Auditing Procedure. En efecto, el caso comenzó cuando la empresa MacKesson and Robbins creó una sucursal ficticia fuera del territorio de los Estados Unidos, simulando transacciones con la misma y

---

(41) Vid. por ejemplo, RIEBOLD, G.: "Standards americanos ..." Op. cit. KOOTEN, G. Van: "Normas de auditoría generalmente aceptadas". R.E. F.C. nº 31 y GIRONELLA MASGRAU, E.: "Antecedentes históricos ..." Op. cit.

presentando en balance existencias y créditos irreales, a pesar de haber sido auditado y certificado su balance. Como consecuencia de esta ficción se insistió en la necesidad de que el auditor comprobara la existencia física de los inventarios y que realizase confirmaciones de cuentas a cobrar y a pagar, originándose además la creación del comité al que nos hemos referido, al afirmar la SEC que consideraba insuficientes las prácticas de auditoría vigentes, por más que se apoyaran en principios de aceptación general.

Esta forma de proceder de la Securities Exchange Commission, dando a conocer los casos rechazados y los motivos por los que los procedimientos aplicados se consideraban insuficientes, ha tenido una clara incidencia en el desarrollo de las prácticas de revisión. No en vano la SEC ejerce una amplia influencia, que abarca, como hemos visto, directamente a todas las empresas cotizadas en Bolsa, pero también, indirectamente a las restantes, tanto por su autoridad como por su incidencia en Instituciones elaboradoras de normas contables y de revisión. Hay que recordar aquí que - un buen número de Statements on Auditing Procedure del A.I.C.P.A. han tenido su origen en situaciones creadas o puestas de manifiesto a través de los controles ejercidos por la SEC.

LA SEC, LOS PROCEDIMIENTOS CONTABLES Y LOS REQUERIMIENTOS  
DE INFORMACION ADICIONAL A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Al igual que en la auditoría, la SEC ha tenido una notable influencia en las prácticas contables y en consecuencia, en los requisitos y modalidades de información suministrada a los usuarios de los estados financieros, unas veces patrocinando el aumento y depuración de dicha información y otras defendiendo a ultranza criterios convencionales. Posiblemente el ejemplo más significativo de esta última postura sea la incidencia de la Comisión en la utilización del - coste histórico, debido a su temprana oposición al aumento de los valores de activo, aunque en general, la regulación gubernativa en otros aspectos no haya impuesto controles rígidos a la presentación de estados financieros ni a la variedad de procedimientos de contabilidad en uso, que de -- otra manera habrían ahogado el desarrollo de la teoría de - la contabilidad y el progreso en la práctica profesional derivado de nuevas ideas en la teoría (42). No obstante aquella postura inicial, la SEC a partir de su ARS n° 190 exigió la presentación en los informes financieros anexos a - las cuentas anuales, de la situación de las existencias y - de inmovilizado técnico valorada a coste de reposición estimado. Esta declaración de la Comisión fue inmediatamente an

---

(42) HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría ..." Op. cit., pág. 91.

terior a las normas del FASB, en sentido similar, contenidas en su Financial Reporting and Changing Prices (Statement nº 33), al que ya aludimos en el capítulo anterior.

Entre las acciones de la SEC que han tenido incidencia en el aumento de los requerimientos de información suministrada, cabe destacar la que hace referencia a la presentación de determinadas cifras de los estados financieros, clasificadas por áreas de actividad e incluso por mercados geográficos. El origen de esta práctica hay que situarlo (43) en el auge de las fusiones entre empresas de diferente objeto social y en el incremento en la formación de conglomerados de variada forma jurídica registrado en los primeros años de la década de los sesenta, situación que hizo deseable el que las empresas afectadas incluyeran desgloses de determinadas cifras de su ejercicio económico, distinguiendo los diferentes tipos de actividad a las que correspondían. Consecuencia de esta inquietud fue la enmienda en 1969 de varias de las normas de registro y de presentación de estados financieros (44), al objeto de exigir en los anexos a los mismos el desglose de ventas y de beneficios procedentes de cada rama del negocio en que la empresa realizara operaciones.

---

(43) SKOUSEN, K.F.: "An introduction ..." Op. cit., pág. 118.

(44) Concretamente las Formas S-1, S-7, S-8 y S-10.

La SEC ha continuado impulsando a la profesión contable para aumentar o complementar la información vertida en los estados financieros o en los informes adicionales con destino a los accionistas o al mercado de valores, anticipándose con frecuencia a normas similares del FASB. Así ha ocurrido en el caso que comentamos, relativo a la información por áreas de actividad, en que a continuación del Statement nº 14 del Board, emitido en 1976 bajo el título Financial Reporting for Segments of a Business Enterprise, - la Comisión publicó en 1977 su ASR número 236, en el que - se aumentaba la información requerida, tanto en cuanto a - los desgloses a efectuar por ramas de actividad, como en - lo que respecta al período que dicha información debe de - cubrir.

Otros muchos ejemplos podrían citarse con respecto a prácticas contables que han sido impulsadas por la SEC, anticipándose o ampliando las normas contenidas en las declaraciones del APB o del FASB. Además del tratamiento de los incentivos fiscales a la inversión originados por la Tax Law de 1962, ya comentado en capítulos precedentes y de algún otro caso, como el del registro de los arrendamientos (45), hay que indicar la constante preocupación de la Comisión por el cumplimiento no sólo de la letra de sus reco-

---

(45) ASR nºs 147 y 225, en relación con el Statement nº 13 del FASB, Accounting for Leases. Vid. este tema en CLAY, R. y HOLDER, W.: "A Practitioner's Guide to Accounting for Leases". J.O.A. Agosto, 1977 y en DEFLIESE, P.: "Accounting for Leases: A Broader Perspective". F.E. Julio, 1974.



mendaciones, sino también del espíritu subyacente en las mismas, en el sentido de que debe de facilitarse cualquier información que sea susceptible de afectar a la opinión que de la entidad puedan formarse los inversores, venga o no esa información determinada en una norma concreta. Es la línea seguida por alguno de los Accounting Series Relaises, como el nº 166, destinado a indicar, como recomendación, la conveniencia de que se pongan de manifiesto los riesgos que, no reflejándose contablemente, puedan afectar de una forma o de otra a la marcha de los negocios.

#### LA REGULACION S-K

Estos requerimientos de información adicional a los estados financieros y en especial, el contenido de los informes anuales a los accionistas, han sido recogidos en la Regulación S-K, destinada a homogeneizar y delimitar los datos y comentarios que deben de suministrarse en torno a las cuentas anuales, por aquellas sociedades sujetas tanto a la Securities Act como a la Securities Exchange Act.

Dividida en seis "items", la Regulación S-K se ocupa de exigir información acerca de los siguientes puntos: 1. Descripción de la actividad. 2. Descripción de los bienes.- 3. Directores y ejecutivos. 4. Remuneración de los gerentes

5. Procesos legales o litigios en curso. 6. Propietarios de acciones o participaciones con derechos especiales, con información que en frecuentes ocasiones alcanza también a filiales de la entidad obligada a presentar el informe.

Expresivo del rigor informativo de la Regulación S-K puede ser el ítem nº 1, Description of Business, que gira en torno a tres puntos: desarrollo general de los negocios, información financiera por sectores de actividad y descripción del negocio o de los diferentes tipos de negocios.

En cuanto al desarrollo general de los negocios, debe de describirse la marcha de la actuación de la entidad y de sus filiales en los últimos cinco años, o en un período menor, si su actividad no cubre aquel plazo. Esta información debe de ser ampliada a períodos anteriores, siempre que sea materialmente necesaria para ofrecer una adecuada visión del desarrollo de la empresa. El ítem número 1 requiere además un conjunto adicional de datos de entre los que destacan: año de constitución y forma social de la entidad, quiebras, suspensiones o procesos similares a los que haya estado sujeta la entidad o alguna de sus subsidiarias, naturaleza y resultados de posibles cambios en el acto constitutivo como fusiones o agrupaciones de la sociedad o de sus filiales; adquisiciones o disposiciones materiales de activos no motivados por la actividad normal de la empresa; cambios sustantivos en las políticas generales de la entidad, etc.

Además, (46), si el registro de la sociedad se solicita en el primer semestre del año, deben de indicarse los planes de la empresa para la segunda mitad del ejercicio, plazo - que se amplía a los seis primeros meses del siguiente cuando la admisión se presente dentro del segundo semestre del año.

La información por sectores de actividad debe de presentarse en forma de estado, en el que para los cinco últimos ejercicios se contengan los ingresos (separando los - realizados a filiales e indicando las transferencias entre los diversos sectores de actividad de la empresa en cues-tión), pérdidas y ganancias y activos atribuibles a cada - tipo de negocio.

Por último, como tercer punto de este primer ítem, la sociedad debe de describir extensivamente su negocio o negocios, así como los de sus filiales, poniendo especial énfasis en la ocupación principal. En la determinación de qué información es relevante con respecto a las áreas de - actividad y que, en consecuencia, debe de ser puesta de manifiesto, la entidad debe de considerar y extraer de su -- contabilidad tanto factores cuantitativos como cualitati- vos, evaluando su importancia relativa (por ejemplo, cuando aún teniendo una incidencia menor en la actividad puede

---

(46) Sólo para la Forma 1 exigida por la Securities Act de 1933 y par la Forma 10 de la Securities Exchange Act de 1934.

tenerla en los beneficios futuros), su amplitud (si, por ejemplo, afecta o puede afectar a la información de varias actividades) y su impacto (así, su posible incidencia en la tendencia reflejada en las ramas de actividad). Para cada sector, pero especialmente para el más importante, deben de reflejarse los siguientes extremos: principales productos y servicios, mercados más importantes y métodos de distribución; beneficios originados por cada clase de productos similares, en los últimos cinco ejercicios cuando cada una de ellas contribuya con un diez por ciento o más al resultado total; descripción de la situación de los productos o de los sectores de actividad, con proyectos en los mismos, prototipos existentes, etc. siempre que esta información pueda hacerse pública sin atentar contra la posición competitiva de la entidad: fuentes y disponibilidades de materias primas; importancia en la rama de actividad de las patentes, marcas, licencias, concesiones... y de su duración; medida en la que la actividad en cada rama es estacional; la dependencia del sector de uno o varios clientes cuya pérdida puede suponer un efecto adverso y un largo etcétera que hace del informe adicional a los estados financieros un auténtico historial en profundidad de la empresa y de sus actividades.

## VISION GLOBAL DE LA ACTIVIDAD DE LA SEC

La SEC, en su vinculación con el proceso de determinación y fijación de normas contables presenta un conjunto de peculiaridades de las cuales quizá sea la más característica el equilibrio entre una regulación gubernamental y el entorno económico eminentemente liberal, al menos sobre el papel, que rodea a la Comisión (47). En cuanto Institución dependiente del Congreso, tiene todo el peso que le otorga su vinculación estatal, completado por las amplias delegaciones recibidas no sólo para administrar la admisión o suspensión de la cotización bursátil, sino también en cuanto a su posibilidad de emitir normas y procedimientos de contabilidad.

De las dos facetas señaladas, la SEC ha optado por prestar especial atención a la primera: control de calidad de la información financiera, en defensa de los intereses del inversor. Desde ese punto de vista, su incidencia es clara: marcar las pautas a seguir en la presentación de cuentas anuales, no tanto emitiendo normas, como estableciendo los límites entre los criterios de aceptación y no aceptación de los estándares contables. Si a ello unimos el gran número de sociedades cuyos títulos son objeto de coti-

---

(47) Vid. en el mismo sentido DURANDEZ ADEVA, A.: "El control interno ...". Op. cit., pág. 94.

zación bursátil y la obligatoriedad para alcanzar esa calificación, de presentar balances certificados por contadores públicos, podremos darnos cuenta de la gran influencia ejercida por la Comisión en la profesión contable. A ello hay - que añadir dos importantes efectos miméticos, íntimamente - unidos entre sí: de un lado, el que las empresas no cotiza- das en bolsa tienden a homogeneizar sus prácticas con aqué- llas, en especial la de hacer someter sus estados financie- ros a censura; de otro, el que los encargados de practicar esa revisión forman parte de un estamento común, sobre el - que, evidentemente, tienen fuerza indudable los criterios - de la Comisión, con lo que los principios aplicados son los mismos en un caso y en otro.

La autoridad que ostenta la SEC, ha sido, por tanto, más utilizada por la vía indirecta, prefiriendo cumplir sus objetivos actuando en la sombra, trabajando en colaboración con otras instituciones y pulsando y orientando la evolu- ción del proceso de información a través de la ingente can- tidad de informes que pasan bajo su jurisdicción (48).

Pero ello no quiere decir que la segunda alternativa haya sido abandonada. Como hemos tenido ocasión de compro- bar en este capítulo, la SEC ha publicado un buen número de normas, confirmando la dirección tomada por el APB o por el FASB, impulsando su actividad y en ocasiones, actuando con iniciativa propia, comportamiento que no ha sido ajeno a alguna fricción en la profesión.

---

(48) SOTO SERRANO, M.: "Sistemas y principios ...". Op. cit., pág. 291.

La SEC puede considerarse como el eslabón final y decisivo de la institucionalización de la norma contable, - que hemos descrito en páginas anteriores. La práctica contable se ha convertido en regla de obligado cumplimiento, cuyo control trasciende ahora el ámbito profesional, para insertarse en un marco más rígido: el gubernamental. Por - lo demás, el papel de la SEC en el desarrollo de la profesión y su colaboración con la misma es notorio (49).

Para finalizar, cabe señalar el gran poder que la -- institucionalización de la norma contable confiere a la -- profesión contable: el C.P.A. administra, a través de la - certificación de los estados financieros, la posibilidad - de que una sociedad acceda o continúe en el mercado bursátil.

Con todo ello, cabe preguntarse si la regulación nort

---

- (49) Buena prueba de ello son las siguientes frases del Report to Congress 1964 de la SEC: A lo largo de su existencia, la Comisión ha colaborado con los representantes del AICPA y con otras organizaciones, a fin de promover y desarrollar la mejora de los informes financieros y la mayor aceptación posible de las mejores prácticas contables. La experiencia ha confirmado que está más de acuerdo - con el interés del ahorrador y del público en general el sistema de exigir la certificación de cuentas por un contable independiente que expresa su opinión en cuanto a la situación general de la situación financiera y de los resultados de explotación, procedimiento preferible al establecimiento en detalle de métodos prácticas o principios de contabilidad. Vid. BARR, A.: "La Securities and Exchange Commission des Etats Unis et les Comptables". RFC nº 100. Febrero, 1970.

americana descansa realmente en la profesión o, por el contrario, si tiene más bien una fuerte influencia gubernamental a través de la actuación de la S. E. C. La respuesta parece que ha de inclinarse más en esta última dirección, aún incluso después de la creación del FASB. En última instancia, la facultad de decidir la admisión y el mantenimiento a cotización oficial de los títulos valores en Bolsa, descansa en la Securities and Exchange Commission, cuya vigilante influencia, o al menos, aceptación tácita o denegación expresa, está presente en todas las manifestaciones de organizaciones profesionales. Hay que concluir que la regulación norteamericana ha sido producto de un equilibrio de fuerzas entre la autoridad gubernamental -SEC-, la autoridad racional -FASB- y la autoridad doctrinal -A. A. A. principalmente- en donde la primera no ha abdicado en ningún momento de sus posibilidades de actuación, tendentes a velar por el mercado de capitales. Posiblemente no falte razón a quienes afirman que se trata de una regulación gubernamental en la que el Congreso delega en la SEC, quien a su vez lo hace en la profesión, conservando su función de control (50). Por similares razones, la normalización contable norteamericana y, con ella, la del mundo occidental, se ha movido en torno a las relaciones de la empresa con sus inversores, especialmente bursátiles, a la vez que la Contabilidad y sus reglas se han desarrollado principalmente en ese sentido.

---

(50) Vid. HORNGREN, C. T. : Accounting Principles, Private..." Op. cit.



### BIBLIOGRAFIA CITADA

- BARBER, D.H.: "Securities regulation". Gilbert Law Summaries. New York, 1979.
- BARR, A.: "La Securities and Exchange Commission des Etats-Unis et les Comptables". R.F.C. n° 100. Febrero de 1970.
- BENCIVENGA, J. y CARMICHAEL, D.: "Reporting on Lack of Independence". J.O.A. Marzo de 1970.
- BENSTON, G.: "Evaluation of the Securities Exchange Act of 1934". F.E. Mayo de 1974.
- BUCKLEY, J.W.; BUCKLEY, M.H. y PLANK, T.M.: "SEC Accounting". John Wiley and Sons. New York, 1980.
- CAREY, J.L.: "The Rise of the Accounting Profession". Vol. I (1896-1937) y Vol. II (1937-1969). AICPA. New York, 1969.
- CARMICHAEL, D.: "Financial Forecasts: The Potential Role of Independence CPAs". J.O.A. Septiembre de 1974.
- CARMICHAEL, D. y BENCIVENGA, J.: "SAP n° 42. Lack of Independence. Some reporting problems". J.O.A. Agosto de 1972.
- CLAY, R. and HOLDER, W.: "A Practitioner's Guide to Accounting for Leases". J.O.A. Agosto de 1977.
- DEFLIESE, P.: "Accounting for Leases: A Broader Perspective". F.E. Julio de 1974.
- DURANDEZ ADEVA, A.: "El Control Interno, la SEC y las nuevas responsabilidades para el auditor independiente". R.E.F.C. n° 31.
- GIRONELLA MASGRAU, E.: "Antecedentes Históricos de las Normas de Auditoría generalmente aceptadas". R.T.C. Vol. XXVIII, n° 333, 1976.
- GRAVER, J. y ESTES, T.: "The Law Abiding Accountant: Ethics, Standards Principles". J.O.A. Mayo de 1974.
- HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría de la Contabilidad". UTEHA. México, 1974.
- HORNGREN, C.T. : "Accounting Principles, Private or Public Sector?". May, 1972.
- INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA: "La Censura de Cuentas y los Institutos de Censores". E. del propio Instituto.
- JORDAN, L.H.: "Principles and Consistency". Incluido en "Handbook for auditors". Mc Graw Hill Book Company. James A. Cashin, Editor. New York, 1971

KOOTEN, G.V.: "Normas de auditoría generalmente aceptadas". R.E.F.C. n° 31.

NEEDHAM, J.: "Independence". J.O.A. Mayo de 1971.

PINES, J.: "The Securities and Exchange Commission and Accounting Principles". Law and Contemporary Problems. Autum, 1965.

RIEBOLD, G.: "'Standards' Americanos de Control Contable". R.T.C. Tomo XIII, 1961.

SKOUSEN, K.F.: "An Introduction to the SEC". South-Western Publishing Co. Cincinnati. Ohio, 1980.

SOTO SERRANO, M.: "Sistemas y principios uniformes de Contabilidad en Estados Unidos". R.E.F.C. n° 3.

TAPER, E.: "Independence: Our Public Image". J.O.A. Agosto, 1968.

WILLIAMS, H.: "Audit Committees: The Public Sector's View". J.O.A. Septiembre de 1977.

WYATT, A.: "Competence and Independence in Auditing". J.O.A. Abril de 1972.

CAPITULO QUINTO :

THE AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION.  
LA AUTORIDAD DOCTRINAL



CAPITULO 5      |      THE AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION:  
|      LA AUTORIDAD DOCTRINAL

PAPEL Y CRONOLOGIA DE LA A.A.A.

Si los capítulos anteriores tratan de poner de manifiesto la evolución seguida por la práctica en los principios de contabilidad generalmente aceptados, especialmente a través de la autorregulación de los mismos efectuada por asociaciones profesionales, el presente capítulo es un intento de plasmar los derroteros por los que, en el mismo período, ha discurrido el pensamiento teórico contable. A este respecto es de indudable interés el estudio de las declaraciones de la A.A.A., como exponente de la posición mantenida por la comunidad académica norteamericana y de la aportación que las mismas han supuesto no sólo al desarrollo histórico de los principios de contabilidad sino también a la formación de un cuerpo de doctrina en torno a la disciplina contable (1)

---

(1) AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION: "The Role of the A.A.A. in the development of Accounting Principles". A.R. Vol. XLVI, nº 3, julio de 1971.

La inicialmente llamada Asociación Norteamericana de Profesores Universitarios, creada en 1919, pasó a denominarse, tras una importante reestructuración en 1935, American Accounting Association. En ese momento se asignó al Executive Committee de la A.A.A. la misión, entre otras, de emitir principios fundamentales y estándares, que constituyeran un entramado conceptual de la teoría contable, buscando su -- aprobación en la práctica (2), a la vez que alentaba y patrocinaba la investigación.

La primera manifestación en aquel sentido fue la declaración de 1936, cuyo título es expresivo del carácter de intento inicial con que se emitía: A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports (3). Más que una declaración global de principios básicos se trata, como después veremos, de un conjunto de reglas cuyo objetivo primordial es la consecución de la uniformidad en la presentación de estados financieros y la erradicación de ciertas prácticas consideradas como no adecuadas. Similar propósito tienen las revisiones de 1941 (4) y 1948 (5), a pesar del cambio de título.

- 
- (2) Vid. A.A.A.: "A Statement of Objectives". A.R. Vol. XI, marzo de 1936.
  - (3) A.A.A.: "A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports". A.R. Vol. XI, marzo de 1936.
  - (4) A.A.A.: "Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements". A.R. Vol. XVI, nº 2, junio de 1941.
  - (5) A.A.A.: "Accounting Concepts and Standards underlying Corporate Financial Statements. 1948 Revision". A.R. Vol. XXIII, nº 4, octubre de 1948.

Entretanto y posiblemente debido a ese carácter eminentemente pragmático de las declaraciones mencionadas, aparece en 1940 la obra de Paton y Littleton "An Introduction to Corporate Accounting Standards" (6), la mas significativa contribución al desarrollo de la doctrina en dicho periodo (7), con la intención de presentar un marco de teoría de la contabilidad concebido para que fuera un cuerpo coherente, coordinado y consistente (8) del que pudieran formarse normas de contabilidad (9).

Entre 1950 y 1954 se publicaron ocho nuevos documentos (10) ampliando aspectos concretos de la versión de 1948 del "Accounting Concepts ...", fruto del importante trabajo del Committee on Concepts and Standards creado en 1949. Dicho comité se ocupó desde 1955 de la revisión de la mencionada versión de 1948. Esta nueva edición del documento básico de la A.A.A., publicada en 1957 (11) representa un notable punto de inflexión en el pensamiento de la Asociación,

- 
- (6) PATON, W.A. y LITTLETON, A.C.: "An Introduction to Corporate Accounting Standards". Monograph nº 3. A.A.A., Chicago, 1940.
- (7) HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría ..." Ob. cit. pág. 79.
- (8) Ibidem, págs. 79-80.
- (9) Un intento similar, aunque menos ambicioso fue el realizado un año antes por DANIELS, M.B.: "Financial Statements". A.A.A. Monograph nº 2. Chicago, 1939.
- (10) A.A.A.: "Reserves and Retained Income". A.R. Vol. XXVI, abril, 1951; A.A.A.: "Price Level Changes and Financial Statements". A.R. Vol. XXVI, octubre, 1951; A.A.A.: "Current Assets and Current Liabilities". A.R. Vol. XXVI, enero de 1952; A.A.A.: "Accounting Principles and Taxable Income". A.R. Vol. XXVI, octubre, 1952; A.A.A.: "Accounting Corrections". A.R. Vol. XXVIII, Abril, 1954; A.A.A.: "Inventory Pricing and Changes in Price Levels". A.R. Vol. XXVIII, Abril, 1955; A.A.A.: "Consolidated Financial Statements". A.R. Vol. XXIX, abril 1955; A.A.A.: "Standards of Disclosure for Published Financial Reports". A.R. Vol. XXIX, julio, 1955.
- (11) A.A.A.: "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financials". 1957 Revision. A.R. Vol. XXXII, octubre, 1957.

tanto en cuanto a los objetivos de la información contable como por lo que respecta a prácticas concretas, como tendremos ocasión de ver. Además, por primera vez en esta serie de declaraciones aparece, aunque de forma incipiente y desordenada, una relación de los conceptos básicos subyacentes en la práctica contable. Al mismo tiempo se incluye un capítulo sobre "normas de presentación" de estados financieros.

Esta revisión del primitivo "A Tentative ...", la última de las aparecidas, fue el punto de partida para que un conjunto de comités especiales elaborara cinco documentos adicionales aplicando los conceptos básicos y normas generales a los capítulos de activo inmovilizado (12) y existencias (13) desarrollando además varios de los principios fundamentales contables (14).

Junto a su preocupación por los principios y normas contables, la A.A.A. puso también en marcha un programa de investigación similar en sus objetivos al llevado a cabo por el AICPA. Consecuencia de esta inquietud fue la publica

- 
- (12) A.A.A.: "Accounting for Land, Buildings and Equipment". Report of the Committee on Concepts and Standards: Long Lived Assets. Supplementary Statement nº 1. A.R. Vol. XXXIX, julio, 1964.
  - (13) A.A.A.: "A discussion of various Approaches to Inventory Measurement". Report of the Committee on Concepts and Standards: Inventory Measurement. Supplementary Statement nº 2. A.R. Vol. XXXIX, julio, 1964.
  - (14) A.A.A.: "The Realization Concept". Concepts and Standards Research Committee. A.R. Vol. XL, abril, 1965; A.A.A.: "The Entity Concept". Concepts and Standards Research Committee. A.R. Vol. XL, abril, 1965; A.A.A.: "The Matching Concept". Concepts and Standards Research Committee. A.R. Vol. XL, abril, 1965.



ción de varios "studies in Accounting Research" (15), que sustituyeron a las anteriores monografías (16) que venía apoyando la A.A.A. desde su reestructuración de 1935.

Un momento crucial en el desarrollo de los conceptos contables está constituido por la formación en 1964 del Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory - cuyo trabajo tuvo su primera edición en 1966 (17). En el mismo se parte de un concepto fundamentalmente comunicacional de la contabilidad, otorgando especial preeminencia a los objetivos y requisitos de la información contable. El enfoque normativo, que había sido incipientemente introducido en la revisión de 1957 es ahora el eje básico sobre el que se asienta el "A Statement ..." de la A.A.A.

Una vez publicada esta declaración, se crearon varios comités para su desarrollo y aplicación concreta. En especial, el Committee on External Reporting preparó un documento (18) en el que se desarrollan modelos normativos para el proceso de adopción de decisiones por inversionistas y acrees

- 
- (15) Puede verse, por ejemplo, LEV, B.: "Accounting and Information Theory". Studies in Accounting Research n° 2. A.A.A. Sarasota, Florida, 1969 ; IJIRI, Y.: "Theory of Accounting Measurement". Studies in Accounting Research n° 10. A.A.A. Sarasota, Florida, 1975.
- (16) Entre las que puede citarse, además de las ya mencionadas en este capítulo, la de GOLDBERG, L.: "An Inquiry into the Nature of Accounting". Monograph n° 7. A.A.A. Chicago, 1964.
- (17) A.A.A.: "A Statement of Basic Accounting Theory". Committee to prepare a Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT). A.A.A., Evanston, Illinois, 1966. Third Printing: 1970.
- (18) A.A.A.: "An Evaluation of External Reporting Practices". Committee on External Reporting. A.R. Supl. Vol. XLIV, abril, 1969.

dores (19).

La actividad de la A.A.A. en el campo doctrinal ha continuado desarrollándose, especialmente a través de las declaraciones de comités, que a partir de la publicación del "A Statement ..." de 1966 han tenido carácter específico, siendo constituidos para el estudio de áreas concretas o problemas determinados de la teoría contable. En especial son dignos de mención los trabajos tendentes al análisis de las diferentes facetas en que se desarrolla el pensamiento contable y de los diversos aspectos del mismo a través de un enfoque interdisciplinar. Los fundamentos de la medición, la contabilidad en entidades no lucrativas, la relación entre la contabilidad y los sistemas de información o los aspectos conductistas son otros tantos ejemplos de informes elaborados por comités ad hoc (20).

- 
- (19) Además de la A.A.A., objeto de este capítulo, puede citarse alguna otra aportación doctrinal de índole corporativa. En especial es digna de mención la National Association of Accountants (N.A.A.) de nominada en un principio National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.). Posiblemente su trabajo principal, al menos en cuanto a sus efectos sea N.A.A.: "Report and Recommendations of the Long Range Objectives Committee". M.A., agosto de 1968, en el que se plasma el interés de la Asociación por identificar las necesidades de los encargados de la conducción de los negocios así como de aquellos que suministran su capital. Vid. reseña de las actividades de esta institución en HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría ...". Ob. cit. págs. 97 y ss. y en MOST, K.S.: "Accounting Theory". Ob. cit. Págs. 83 y ss.
- (20) Vid. A.R., vol. XLVI, Suplemento, 1971, en el que se recogen los siguientes trabajos: Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurements; Report of the Committee on Accounting Theory Construction and Verification; Report of the Committee on Accounting for Not-for-Profit Organizations; Report of the Committee on Non-Financial Measures of Effectiveness; Report of the Committee on Measurement Methods Content of the Accounting Curriculum; Report of the Committee on Behavioral Science Content of the Accounting Curriculum; Report of the Committee on Accounting and Information Systems.

Por último y siguiendo la política de establecer un informe básico aproximadamente cada década, en 1977 aparece el "Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance" (21). Como tendremos ocasión de comprobar en el último epígrafe de este capítulo, ya no se trata aquí de establecer un conjunto de postulados o de principios, ni tan siquiera de reglas, sino todo lo contrario: la A.A.A., tras analizar las causas que dificultan la aceptación de la teoría contable, afirma que no puede construirse un cuerpo de doctrina cerrado.

---

(21) A.A.A.: "Statement on Accounting Theory, and Theory Acceptance". A.A.A., Sarasota, Florida, 1977.

## LA EVOLUCION DEL PENSAMIENTO DOCTRINAL

### A TRAVES DE LAS DECLARACIONES DE LA A.A.A.

#### EL "A TENTATIVE STATEMENT" DE 1936

A pesar de que en el título figura la palabra principios, esta primera declaración de la A.A.A. no es otra cosa que un conjunto de reglas, de carácter fundamentalmente empírico, aplicables a las áreas más significativas de la -- práctica contable y que, por lo tanto, no constituyen un intento de establecer una visión completa de los postulados - teóricos en que se sustenta la contabilidad (22). Se trata, en consecuencia, de reglas prácticas y no de conceptos básicos (23) que desarrollan el punto de vista de que la contabilidad no sólo es un proceso esencialmente de valoración, sino también de reparto de costes históricos y de ingresos a lo largo del tiempo (24), proceso que requiere un tratamiento uniforme que permita a una persona de moderada experiencia un exámen satisfactorio de la información contenida en los estados financieros (25).

---

(22) A.A.A.: "A Tentative ..." Ob. cit. pág. 187.

(23) BUCKLEY, J.W.; KICHER, P. y MATHEWS, R.L.: "Methodology in Accounting Theory". A.R. Vol. XLII n° 2, abril, 1968.

(24) A.A.A.: "A Tentative ..." Ob. cit. pág. 188.

(25) Ibidem. pág. 187.

A tal objeto la declaración considera tres áreas de especiales dificultades: A. Costs and values, B. Measurement of income y C. Capital and surplus, a las que dedica sendos capítulos; aparte de la necesaria coordinación, parece que la preocupación fundamental de este texto fue la eliminación de aquellas prácticas que, por la incertidumbre a que daban lugar, restaban comparabilidad a los documentos contables (26). Se trató, por tanto, de suprimir -- las variaciones ocasionales en los procedimientos contables derivados no de las peculiaridades de las diferentes empresas, sino más bien de las diversas ideas de los directivos empresariales que pudieran conducir a los inversores a puntos de vista preconcebidos (27). El objetivo de la - protección informativa de accionistas, acreedores e inversores en general parece subyacente en las diecinueve reglas contenidas en esta declaración así como en la introducción a la misma.

El capítulo dedicado a Costes y Valoración tiene como preocupación básica la definición de unas bases comunes para la valoración de activos, criticando los procedimientos del momento en que se practicaba la revalorización o - la disminución del precio de coste en relación con los niveles de precios corrientes y con las expectativas de desa

---

(26) HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría ..." Ob. cit., pág. 92.

(27) A.A.A.: "A Tentative ..." Ob. cit. pág. 188.

rrollo del negocio de la empresa (28). La valoración gira en torno al principio histórico, insistiendo reiteradamente en la distinción entre los importes que deben de ser -- eliminados por haberse consumido y la valoración que puede mantenerse en balance en base a su razonable aplicabilidad en operaciones futuras (29). En consecuencia, en el activo no deben de aparecer otros valores que los importes sin -- amortizar y estos deben de ser minorados por su correspondiente depreciación física, funcional y económica (30). - Los valores amortizados no pueden aparecer de nuevo en balance (31) y si se utilizan sumas diferentes a la base histórica, debidamente amortizada, estos importes deben de expresarse en los estados financieros sólo con anotaciones - marginales a efectos informativos (32).

Las habituales desviaciones en la práctica de la época a estos razonables criterios pueden fácilmente deducirse de las diversas afirmaciones críticas contenidas en el texto del "A Tentative ..." en donde como conclusión al capítulo "Costs and Values" se afirma que toda empresa mercantil debe de eliminar de su contabilidad aquellos costes aplicados a activos que no puedan ser utilizados o vendidos, reduciendo el valor en libros de los bienes en uso o

---

(28) Ibidem, pág. 189.

(29) Ibidem, reglas primera y tercera, pág. 188.

(30) Ibidem, regla 5.

(31) Regla 4.

(32) Regla 5.

que podrán ser realizados, hasta alcanzar el importe que razonablemente pueda suponerse recuperable en operaciones futuras. Se recomienda en consecuencia a los contables, - el establecimiento de bases valorativas que no tengan relación con expectativas de los negocios o la industria - (33).

Con respecto a la medida del resultado, se adopta - el criterio de que el mismo debe de recoger todos los ingresos reconocidos en la contabilidad, así como todos los costes registrados en el período, independientemente de - si son o no resultados de operaciones de dicho período de tal manera que al final de cada año se hayan reflejado - por completo las pérdidas y ganancias de la empresa (34). Se sigue, a este respecto, el concepto del beneficio basado en la inclusión de todos los resultados (35), posiblemente como consecuencia de la desconfianza que se trasluce en todá la declaración respecto de los juicios individuales de los contadores y las gerencias de las empresas, en un intento de eliminar la confusión y la inconsistencia respecto del tratamiento de las partidas desusadas de gastos o ingresos (36). En tal sentido se afirma que la - cuenta de resultados de cada período debe de dividirse, -

---

(33) Ibidem, pág. 189.

(34) Ibidem, regla 8.

(35) Vid. este concepto en HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría ..." Ob. cit., pág. 167.

(36) Ibidem, pág. 95.

cuando sea necesario, en dos secciones: la primera para -  
mostrar las operaciones corrientes del mismo y la segunda  
para incluir las plusvalías o minusvalías efectivamente -  
realizadas y las pérdidas o ganancias extraordinarias re-  
sultantes de realizaciones de beneficios o de gastos no -  
relacionados con operaciones del período (37).

También como intento de atajar alguna práctica del  
momento, se indica que la cuenta de resultados de un con-  
junto de períodos no debe de ser distorsionada o estable-  
cida artificialmente mediante la creación de reservas en  
unos ejercicios compensando con ellas las pérdidas de los  
sucesivos (38), cuando no se desea que estas aparezcan en  
la cuenta de pérdidas y ganancias (39).

---

(37) A.A.A.: "A Tentative ..." Ob. cit., regla 9, pág. 189.

(38) Ibidem, pág. 190.

(39) No parece que el "A Tentative Statement" de la A.A.A. originara  
excesivas críticas o controversias, al menos desde el campo doc-  
trinal. Vid. alguna de ellas en: DIXON, R.L.: "Criticism of the  
Tentative Statement of Accounting Principles". A.R. Vol. XVI, -  
1941; HOSMER, W.A.: "The effect of direct charges to surplus on  
the Measurement of Income". A.R. Vol. XIII, 1938; HUSBAND, G.R.:  
"Accounting Postulates: An Analysis of the Tentative Statement -  
of Accounting Principles". A.R. Vol. XII, 1937; KERRIGAN, H.D.:  
"Criticism of the Tentative Statement of Accounting Principles"  
A.R. Vol. XVI, 1941; ROREM, C.R.: "Accounting Theory: A Critique  
of the Tentative Statement of Accounting Principles". A.R. Vol.  
XII, 1937; SANDERS, T.H.: "Comments on the Statement of Accoun-  
ting Principles". A.R. Vol. XII, 1937; STEMPF, V.H.: "A Critique  
of the Tentative Statement of Accounting Principles". A.R. Vol.  
XIII, 1938.



## LA CONTRIBUCION DE PATON Y LITTLETON

Estos dos autores (40) que habían tomado parte en el Comité elaborador del "A Tentative ..." de 1936, publican en 1940 la monografía nº 3 de la A.A.A. con el título de Introducción a los Estándares de la Contabilidad de la Empresa (41), respondiendo al propósito básico de presentar un cuerpo de doctrina que sustentara aquella declaración. Posiblemente esta obra sea el primer intento en profundidad de construir una teoría contable a la vez que, como ya hemos indicado, constituye la mayor aportación doctrinal de su época.

Su construcción gira en torno a seis conceptos básicos (42) a los que con una concepción actual de la sistemá

---

(40) La labor de Paton y Littleton puede calificarse de fecunda, contribuyendo ambos extensamente al desarrollo de la teoría contable desde 1925. Ya hemos hecho alguna referencia en capítulos anteriores al profesor Paton. Por su parte a Littleton pueden atribuírsele los siguientes aspectos del desarrollo del cuerpo de conocimientos contables: 1. Enfoque inductivo del método contable. 2. El método histórico acerca de la práctica contable y su desarrollo social y económico. 3. El desarrollo de la idea acerca de los objetivos de los estados financieros, que permitió el establecimiento inicial de una estructura organizada del pensamiento contable. 4. La visión de la construcción de la teoría contable como explicación basada en distintos niveles de conceptos y en la relación entre los mismos. 5. El concepto de contabilidad como un cuerpo de conocimientos relacionados entre sí que deben de estudiarse de forma interdisciplinar. Vid. BEDFORD, N.M. y ZIEGLER, R.E.: "The Contribution of A.C. Littleton to Accounting Thought and Practice". A.R., julio, 1975 y MOST, K.S.: "Accounting ...." Op. cit., págs. 49 y 50, de donde se ha extraído la referencia anterior.

(41) PATON, W.A. y LITTLETON, A.C.: "An Introduction ..." Op. cit.

(42) Entity; Continuity; Measured consideration; Costs attach; Effort and Accomplishment y Verificable and objective evidence.

tica deductiva, podría achacárseles el presentar conjuntamente postulados y principios junto con objetivos y aún con prácticas. Sin embargo, hay que reconocerles el mérito, en línea con lo ya indicado, de abandonar totalmente la general aceptación de la norma, para sustentar la práctica contable en un entramado metodológico relativamente consistente.

También hay que atribuirles una clara distinción entre los términos "estándar" y "principio", para los que indicen que utilizan extensivamente el primero y restrictivamente el segundo. El concepto de principio se concibe como derivado de verdades primarias o inmutables de tal manera - que sugiere connotaciones de universalidad y permanencia - que no tienen porqué existir en la práctica contable, mientras que el estándar está más vinculado con su utilización generalizada. A pesar de esta acertada consideración la profesión contable ha continuado utilizando el término principios de contabilidad generalmente aceptados, con frecuencia de manera errónea (43).

Los conceptos y reglas elaborados por Paton y Littleton se basan en la necesidad de uniformidad, justificada - con las siguientes palabras, expresivas de los objetivos - que, para los autores, tiene la información contable: los -

---

(43) LARSON, K.D. y HOLSTRUM, G.L.: "Financial Accounting ..." Op. cit. pág. 12.

estados financieros de las empresas han adquirido carácter público; se han convertido en básicos para el inversor, el trabajador, el cliente y el gobierno. Los principios reconocidos y los métodos seguidos en su confección, revisión y difusión constituyen aspectos de amplio interés. En estas circunstancias, la necesidad de contar con un sustento consistente para los principios contables es evidente (44). Por ello la comparabilidad es imprescindible para facilitar la elección por parte del inversor. Sin uniformidad en los métodos contables, las diferencias económicas, de índole real, no pueden distinguirse de las originadas por los distintos principios contables (45).

Entre los principios contables manejados por Paton y Littleton nos merecen especial consideración dos de ellos: el concepto de entidad, y la evidencia verificable y objetiva. El concepto de entidad se contempla bajo una aceptable definición, no excesivamente frecuente en su época y que tiene por objeto ampliar el ámbito de aplicación de la contabilidad de forma que trascienda los límites convencionales de la persona jurídica. También se utiliza este principio para diferenciar el beneficio para los accionistas - desde el punto de vista de propietarios, de su participación en el mismo una vez que se aprueba la distribución -

---

(44) ALHASHIM, J.J. y GARNER, S.P.: "Postulates for Localized Uniformity in Accounting". AB. Vol. 9, nº 1, junio, 1973, pág. 62.

(45) Ibidem.

del dividendo (46).

La evidencia verificable y objetiva encontraría mejor cabida en un capítulo dedicado a los requisitos de la información contable. No obstante hay que reconocer el carácter básico de este concepto, así como la influencia de esta definición en declaraciones posteriores de la American Accounting Association e incluso de otros organismos (47).

### LAS REVISIONES DEL "A TENTATIVE ..." DE 1941 Y 1948

Pocas diferencias hay que anotar respecto a estas nuevas declaraciones en relación con su precedente, ya que tanto su intención inspiradora como las normas generales que contienen son similares a aquél, no experimentándose excesivos avances teóricos. En efecto, parece que la preocupación básica continúa siendo la crítica de determinados hábitos -

---

(46) El hincapié en el punto de vista de la entidad exige el tratamiento del resultado como beneficio de la propia empresa hasta la fecha en que se haya efectuado la transferencia a los participantes individuales mediante la aprobación del reparto de dividendos. Entre el momento en que se ha obtenido el resultado por la empresa y aquel en el que se distribuye el activo correspondiente al beneficio a los inversionistas que aportaron el capital, estos tienen derechos de reclamación contra el activo, de acuerdo con sus contratos. La cita, de Paton y Littleton, ha sido extraída de HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría ..." Op. cit. pág. 579.

(47) Como por ejemplo la revisión de 1957 del "A Tentative ..." y, en especial, el informe ASOBAT. Vid. más adelante.

del momento y el establecimiento de un conjunto de normas prácticas que garanticen la debida uniformidad. Quizá estos propósitos sean menos notables en la declaración de 1948 - aunque no puede hablarse de un auténtico punto de inflexión hasta que no apareció la revisión de 1957, precedente de - los trabajos del Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory. Ambas revisiones, de 1941 y 1948, al - igual que la correspondiente a 1936, puede decirse que se - centran en el concepto de coste histórico (con alguna matización, como tendremos ocasión de poner de manifiesto) y en la necesidad de que la cuenta de resultados refleje todos - los ingresos realizados así como los gastos y pérdidas registrados en el ejercicio.

#### El "Accounting Principles ..." de 1941

La revisión de 1941 comienza recogiendo casi textualmente una frase de Paton y Littleton que supone incluir en el ámbito contable a un mayor número de usuarios en relación con el texto anterior. El comité espera que los conceptos básicos sean sometidos a continuo estudio, con la finalidad de que los interesados por los estados financieros, - tales como directivos, inversores, miembros de cuerpos profesionales reguladores y público en general, puedan servir-se de ellos (48). En esta línea, aunque restringiendo algo

---

(48) A.A.A.: "Accounting Principles ..." Op. cit. pág. 133.

el concepto, se añade que el propósito de los estados financieros periódicos es suministrar la información necesaria para la formación de juicios dignos de confianza. El conocimiento del origen y destino de los recursos económicos y de los cambios resultantes, es esencial en aquel sentido a los intereses de acreedores e inversores; estos hechos deben de expresarse de tal manera que hagan comprensibles los estados financieros y, en la medida de lo posible, comparables con los documentos contables de otros períodos y de otras empresas (49). Esta afirmación, que constituye el epígrafe denominado "the basic assumption" pone de manifiesto que el único principio básico reconocido expresamente es el de la uniformidad, de tal manera que el lector de los estados financieros debe de ser capaz de asumir, en ausencia de indicaciones precisas en sentido contrario, que se han seguido ciertos principios o estándares básicos (50).

En definitiva, la revisión de 1941 no responde a su título de "Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements", sino que se trata, como la anterior, de un conjunto de reglas dirigidas a armonizar las prácticas contables de su época. Los comentarios críticos a determinados procedimientos son en este caso menores, debido sin duda a los avances experimentados en la homogeneidad contable (51).

---

(49) Ibidem. pág. 134.

(50) Ibidem.

(51) Avances puestos de manifiesto en DANIELS, M.B.: "Financial Statement". Op. cit.

### La declaración de 1948

Similares características concurren en la revisión de 1948 que aparece bajo el título de "Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements". En la línea de las anteriores, quizás el hecho más destacable sea la omisión del término principios en el título, sin duda a causa de la crítica general en el sentido de que con el mismo se presumía una fuerza y validez universal de las que carecían las normas contenidas en la declaración. Al mismo tiempo se añadió la expresión normas, debido a la inclusión de una sección especial sobre normas de presentación de estados financieros (52).

A pesar de su reconocido carácter de reglas de aplicación práctica, a pie de página se afirmaba que las normas contables se engloban en un entramado de condiciones y asunciones subyacentes, tales como el concepto de entidad empresarial con un objetivo de obtención de beneficios, la continuidad en las operaciones como empresa en marcha ("going concern"), la acumulación de las bases contables, la necesidad de informes periódicos y la preparación de estados financieros que tengan en cuenta el punto de vista de los accionistas.

---

(52) HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría ..." Op. cit. pág. 92.

Por lo demás y como ya hemos indicado, sólo pueden registrarse algunas variaciones significativas en la declaración. Su explicación inicial recoge y sintetiza las consideraciones previas de la anterior, que asume como propias, - afirmando además que el desarrollo de los conceptos conta-  
bles es un requisito para la uniformidad en los estados fi-  
nancieros, al objeto de facilitar su uso a las personas que  
tengan interés en una empresa individual o en los mas am-  
plios problemas relativos a la economía nacional. Nótese co-  
mo el concepto de usuarios de la información contable ha -  
ido progresivamente ampliándose a lo largo de las declara-  
ciones de 1936, 1941 y 1948.

En la distribución de las normas contenidas en esta -  
última, se suprime la referencia a "the basic assumption",  
sustituyendola por el mencionado pie de página en el que se  
enumeran unos incipientes conceptos básicos; se mantienen -  
los capítulos -aunque con alguna variación en el título- re-  
lativos a activos, resultados y pasivos y recursos de los ac-  
cionistas y se añade un epígrafe dedicado a las normas de -  
presentación de los estados financieros.

En cuanto al activo, es esta la primera declaración,  
de las tres comentadas, en la que se intenta una definición  
de esta rúbrica, todavía incompleta y, desde luego, nada -  
comparable a la contenida en la posterior revisión de 1957  
(53). Con respecto a la valoración de los activos se afirma

---

(53) Activos o recursos económicos de una empresa son sus derechos de propiedad, tanto tangibles como intangibles. A.A.A.: "Accounting Concepts..." Op. cit, pag. 340.



que el uso mas común es el de los costes en el momento de la adquisición. La importancia de este procedimiento se justifica por estar sustentado en una evidencia objetiva (54).

En el epígrafe dedicado a la renta de la unidad económica, además de la definición de este concepto, se incluyen las correspondientes a gastos e ingresos. La renta, se afirma, es el incremento en el patrimonio neto (activos menos pasivos), medida como el exceso de los ingresos sobre los gastos. Además se añade que el beneficio de la unidad económica no se ve afectado por el aumento, adquisición o disminución de fondos de capital, ajustes en las participaciones de sus propietarios o dividendos distribuidos por la entidad (55). Para la definición de ingreso se sigue el concepto clásico de que representa una entrada de activo neto en la empresa, como consecuencia de la venta de bienes y servicios (56). Así se indica que ingreso es un término genérico que comprende: a) el importe de los activos recibidos o de los pasivos liquidados en la venta de productos o servicios; b) las ganancias procedentes de venta o intercambio de otros activos y c) las ganancias de cancelaciones ventajosas de pasivos (57). Para los gastos, se afirma que están constituidos por los costes de los activos o partes de los mismos deducidos de los ingresos en la determinación de la renta.

---

(54) Ibidem.

(55) A.A.A.: "Accounting Concepts ..." Op. cit. pág. 340.

(56) HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría ..." Op. cit. pág. 184.

(57) A.A.A.: "Accounting Concepts ..." Op. cit. pág. 341.

Estas deducciones pueden proceder de salidas corrientes de caja, de cancelaciones o consumos totales o parciales de - activos o de establecimiento de responsabilidades. Se vincula en consecuencia el gasto al ingreso, a través del -- principio de afectación de aquéllos a estos, a la vez que seguidamente se establecen reglas para realizar esta afectación (58). El concepto del beneficio basado en la inclusión de todos los resultados se hace patente en una afirmación inicial: las detracciones a los ingresos del período deben de incluir todos los costes no deducidos previamente y no aplicables a períodos futuros (59).

Capítulo aparte merece el epígrafe destinado a la - presentación de estados financieros, que por primera vez - aparece con carácter independiente en una declaración de - la A.A.A., en el convencimiento de que dichos estados no - sólo requieren la aplicación de conceptos contables generalmente reconocidos, sino también la adecuada presentación y puesta de manifiesto de la situación de la entidad.

---

(58) El gasto deberá de reconocerse en un período si es a) directamente identificable o asociable con el ingreso del período, tal como en el caso de las mercancías entregadas a clientes, b) indirectamente asociable con el ingreso del período, como es el caso de los salarios o rentas, c) un razonable saneamiento de los costes de los activos cuando no sean asociables con la producción o el ingreso de un período, como en las pérdidas por inundación o incendio. Ibidem, regla 1 de los ingresos.

(59) Ibidem.

Tras enumerar algunas reglas relativas al balance (60), se insiste en la ya aludida concepción del beneficio como integrado por todos los conceptos puestos de manifiesto en el ejercicio, tengan o no su origen en el mismo: la renta de un período contable debe de presentarse en un estado - que contenga y exhiba todos los ingresos y gastos (incluidas las pérdidas) que hayan sido reconocidos en el período. Esta práctica garantiza que en los estados de resultados de un conjunto de ejercicios aparezca por completo la historia de la renta de la entidad en dicho período (61).

#### CONSIDERACION GLOBAL DE LAS TRES PRIMERAS DECLARACIONES DE LA A.A.A.

Como ya hemos indicado al referir el contenido de cada una de ellas, se trata más que de un conjunto de postulados o principios, de una serie de normas de práctica contable. Este carácter es especialmente notable en la primera declaración, en la que también se insiste en aquellas prácticas que a juicio de sus redactores atentan contra la

---

(60) Se destinan las reglas 1 a 8 para el balance y 9 a 14 para las cuentas de resultados. La filosofía básica de la presentación de estados financieros puede decirse que no difiere excesivamente de la actual, girando en torno a la necesidad de que la clasificación debe de facilitar la contabilidad, la utilización, la preparación y la interpretación de los estados financieros.

(61) Regla 9.

necesaria uniformidad. No existen en el "A Tentative ..." inicial apenas referencias a conceptos o principios básicos que puedan sustentar un cuerpo de doctrina contable. - Confirma este hecho la afirmación vertida en capítulos anteriores de que a principios de la década de los treinta - no existía una distinción clara entre conceptos básicos y prácticas de general aceptación.

Sin embargo, como ya hemos visto, esta última concepción penetra paulatinamente en la posición doctrinal de la A.A.A., especialmente a partir de la aportación de Paton y Littleton y, tras aparecer tímidamente en la declaración - de 1941 (con una sola "basic assumption") está presente en la revisión de 1948, si bien su texto no pierde el carácter de listado de normas prácticas.

También es de interés abundar en la evolución que en el período considerado se aprecia en los objetivos con que se conciben los estados financieros. Mientras que el interés de acreedores e inversores es el básico en la declaración de 1936, la correspondiente a 1941 incluye a accionistas, acreedores y público en general. Por su parte, el documento de 1948 amplía, si cabe, este concepto, al referirse a las personas que tengan interés de cualquier tipo en la empresa e incluso en los problemas más generales de la economía. El carácter normativo y comunicacional que había de presidir las declaraciones posteriores comienza a apuntar en 1948.

## LA REVISION DE 1957

Como ya indicábamos en páginas anteriores, tras la - revisión de 1948 se creó en la A.A.A. el Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements, al objeto de desarrollar aquella declaración y aplicarla a aspectos concretos de los estados financieros. En el período 1951-1955 el Comité preparó ocho declaraciones suplementarias hasta que en este último año recibió el encargo de revisar el texto de 1948. Así, en 1957 se publica "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements", desapareciendo, en consecuencia del título - cualquier referencia a los términos "Concepts" o "Principles". No obstante, uno de sus capítulos se dedica a estos extremos (62).

De sumo interés en el análisis de la evolución del - pensamiento contable es el primer capítulo de la declaración que traza las líneas generales de la misma. En él se afirma que la principal función de la contabilidad es recoger y comunicar información necesaria para el conocimiento de las actividades de la empresa, sea ésta grande o pequeña, lucrativa o no lucrativa, pública o privada, tanto si es persona jurídica como si no lo es.

---

(62) Los capítulos en que se divide la declaración son los siguientes: I.- Introduccion. II.-Conceptos básicos. III.- Activos. IV.- Determinación del resultado. V.- Pasivos y VI.- Estándares de presentación.

Una vez apuntado el enfoque comunicacional de la contabilidad, cuyos resultados inciden no sólo sobre los ac-cionistas, sino también sobre otros interesados, se recoge la insuficiencia de las cifras contenidas en los estados -financieros. En efecto, se afirma que los procedimientos -contables y los informes obtenidos de ellos se basan en -la premisa de que los datos cuantitativos constituyen un -efectivo sistema de descripción y que, en consecuencia son básicos en la comunicación de la información cuantitativa de la empresa. Sin embargo, hay hechos significativos de -la misma que no pueden ser expresados en términos numéri--cos en los estados financieros. Por ello, los datos conta--bles tradicionales deben de ser complementados por otra información adicional que ponga de manifiesto aspectos no -cuantitativos, que sean relevantes (63).

#### Los conceptos básicos.

Como objetivos explícitos, la declaración se fija el presentar los conceptos fundamentales de la contabilidad y sugerir estándares derivados de los mismos, de tal manera que las prácticas existentes puedan ser juzgadas en rela--ción con aquellos principios. A pesar de ello, la A.A.A. -no abandona todavía, al menos en cuanto al tenor literal -

---

(63) A.A.A.: "Accounting and reporting ..." Op cit., pág. 536.

de sus expresiones, la vía inductiva y esencialmente positiva: los estados financieros -se afirma- están basados en convenciones derivadas de la experiencia. Estas convenciones representan los esfuerzos de la profesión contable para reconocer las necesidades de los usuarios. Subyacentes a estas convenciones se encuentra un conjunto de conceptos: entidad, continuidad de la empresa, medida en términos monetarios y realización. Como puede comprobarse, desaparecen algunos de los que marginalmente se citaban en 1948 (64), a la vez que se incluyen otros nuevos, como la medida en términos monetarios y el concepto de realización.

Evidentemente el trabajo de la A.A.A. dista considerablemente de constituir un esquema completo de la teoría contable. Además se ciñe exclusivamente al ámbito empresarial. Sin embargo hay que reconocerle el mérito de ser un intento relativamente temprano (65) con un enfoque práctico que, además, tuvo una clara influencia en declaraciones posteriores tanto de la propia A.A.A. como del A.I.C.P.A.

---

(64) Imputación de gastos a ingresos, necesidad de informes periódicos, y preparación de los estados financieros desde el punto de vista de los accionistas.

(65) Además de los trabajos de Paton y Paton y Littleton, ya mencionados, puede citarse el intento de deducir un conjunto de reglas - desde tres postulados (stable money, permanence and realization) del A.I.C.P.A.: "Changing Concepts of Business Income". Study - Group on Business Income, Mc. Millan Co. New York, 1952, así como el enfoque ético de Scott, que como réplica al "A Tentative ..." de 1936 desarrolla un sistema de tres postulados principales (Justice, Truth and Fairness) y dos subordinados (Adaptability and Consistency). Vid. SCOTT, D.R.: "The basis for Accounting Principles". A.R. Vol. XVI, nº 4, Diciembre, 1941.

El primero de los conceptos básicos es el de la entidad. La "business entity" se define como un conjunto de bienes y servicios económicos y un grupo de personas, organizados para cumplir determinados fines, expresos o tácitos. Los procedimientos contables y los estados financieros -se añaden- están referidos a entidades específicas y a sus actividades. Con ello se amplía el ámbito de los sujetos emisores de información financiera, ya que el concepto de entidad supone el predominio de los aspectos económicos de la organización empresarial por encima de consideraciones jurídicas. Por ello se estima preferible que un único conjunto de estados financieros cubra la situación y los resultados de un grupo de empresas afiliadas.

El concepto de empresa en funcionamiento implica la continuidad en la situación general del sujeto económico. En ausencia de evidencia en contrario, afirma la declaración, la entidad se contempla como operando indefinidamente. Pero, dado que las actividades mercantiles y las condiciones económicas son cambiantes, el concepto de empresa en marcha también presupone que, controlando las circunstancias del entorno, la empresa permanecerá lo suficiente en el futuro como para elaborar planes y programas acerca del mismo. Además se supone que sus activos continuarán en el uso para el que fueron adquiridos y que las obligaciones serán satisfechas a su vencimiento. Como es lógico, se añade que cuando pueda predecirse con seguridad la terminación de las actividades de la empresa, procederá el abandono total o parcial de la asunción de continuidad.



La declaración de la A.A.A. centra su enfoque en la contabilidad monetaria al afirmar que la unidad de tal índole es la principal en el registro y confección de la información, por ser el más simple y adaptable denominador común, cuyo uso facilita la agregación y comparación en los estados financieros. No obstante y dado que la unidad monetaria se refiere a un determinado nivel de precios, los cambios sustanciales en los mismos afectan a la comparabilidad de los importes monetarios. Por ello, bajo estas condiciones, una medida monetaria no ajustada debe de ser interpretada en relación con la situación del nivel de precios existente en el momento en que se originó la transacción.

También se contempla el concepto de precio y su posible insuficiencia en algunos aspectos de la valoración. El precio, que se obtiene del intercambio de bienes y servicios bajo unas condiciones de mercado dadas, es la evidencia, prima facie, del valor monetario de aquellos bienes o servicios. Sin embargo, no siempre el precio puede aplicarse sin reservas a todos los activos, ni puede asumirse sin restricciones que es necesariamente el objetivo final y completo de la medida del valor. A pesar de estas limitaciones, el precio es, al menos, un indicador del valor en el momento de la operación y en consecuencia es una ayuda necesaria para la cuantificación de las cifras empresariales con propósitos contables.

El último concepto básico de los contemplados es el de la realización. Su significado esencial es que cualquier cambio en activos o pasivos debe de estar objetiva y suficientemente definido, de tal manera que permita su reconocimiento contable. Dicho reconocimiento puede descansar en una transacción entre partes independientes, en las prácticas de mercado o en términos contractuales que puedan ser considerados como virtualmente ciertos. Esta definición, que resulta aplicable tanto a gastos, pérdidas, ganancias y a otros cambios en el activo o pasivo, parece poner especial énfasis en la objetividad (66). Adolece, no obstante, de su falta de concrección, ya que para el reconocimiento de un cambio en el valor de un activo o un pasivo, no basta que dicho cambio sea lo suficientemente objetivo y preciso como para que se justifique su inclusión en los estados contables, sino que, si se aplica además el criterio prudente, será preciso que el aumento sea irreversible.

#### Los activos: concepto, reconocimiento y medida

Uno de los avances más importantes de la revisión de 1957 consiste en que tanto la definición como la medición del activo se expresan sin relación directa con respecto al valor histórico, con lo que se fundamenta y se hace posible la utilización de otros criterios valorativos diferentes al tradicional.

---

(66) HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría ..." Op. cit., pág. 192.

La definición de activos es expresiva de este proceder: se trata de recursos económicos dedicados a fines mercantiles por una entidad contable específica; son agregados de servicios potenciales disponible o que producirán - beneficios en las operaciones previstas (67).

Por ello, el valor de un activo es el equivalente monetario de sus servicios potenciales (68). Conceptualmente, este valor es la suma de los precios de mercado esperados para todas las corrientes de servicios a obtener de dicho activo, actualizados hasta su valor presente en función de factores de probabilidad e interés (69).

En la aplicación de estos conceptos, la declaración distingue entre activos monetarios y no monetarios. Para - los primeros (efectivo y créditos corrientes) la valora- - ción debe de realizarse en términos de las corrientes financieras esperadas, ajustadas para recoger los aplazamien- tos o insolvencias significativas. Para los no monetarios -existencias, inmovilizado técnico, inversiones a largo plazo y partidas diferidas- se afirma la dificultad de alcan- zar una medición monetaria exacta. Su valoración se presen

---

(67) A.A.A.: "Accounting and Reporting ..." Op. cit., pág. 538. A con- tinuación se indican los criterios de reconocimiento de activos, que giran en torno a la objetividad.

(68) Ibidem, pág. 539.

(69) El descuento comprende no sólo la estimación de un tipo de inte- rés, que es el coste de oportunidad del dinero, sino también la estimación de la probabilidad de cobrar el importe previsto. HEN- DRIKSEN, E.S.: "Teoría ..." Op. cit., págs. 301-302.

ta, por lo general, utilizando el coste histórico o alguna derivación del mismo. Por coste de adquisición debe de entenderse, suponiendo un mercado libre, una cuantificación satisfactoria de las expectativas futuras de servicio en el momento de la transacción. El precio convenido es, por tanto, el resultado objetivo y determinable de una operación de intercambio, que tiende a reflejar la relación entre el activo en cuestión y la entidad empresarial en el momento de la transacción.

El concepto de servicio potencial también aparece en relación con la depreciación: cualquier disminución en los servicios potenciales debe de reconocerse en la contabilidad en el mismo período en que tenga lugar, dando por supuesto que debe de mantenerse aquel servicio potencial o su equivalente en función del coste original de los servicios utilizados (70); por este motivo, al definir el concepto de gasto se incluye en el mismo la disminución en los servicios potenciales del activo fijo, que puede derivarse de su deterioro físico, progresivo o repentino, de su consumo a través del uso o bien de la depreciación económica a causa de la obsolescencia o del cambio en la demanda de los consumidores (71).

---

(70) HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría ..." Op. cit., pág. 447.

(71) A.A.A.: "Accounting and Reporting ..." Op. cit., pág. 541.

Para los productos fabricados en la empresa, el coste de producción será la suma de los costes de adquisición razonablemente imputados al producto, incluyendo tantos factores directos como indirectos. No es aceptable la omisión de cualquier elemento del coste de fabricación (72).

También es interesante mencionar en este capítulo la recomendable utilización de los valores de mercado para las existencias, que la declaración incluye en el capítulo dedicado al cálculo del resultado. De acuerdo con el texto de la A.A.A., desde un punto de vista ideal la medición de los gastos por existencias debe de cumplir tres objetivos: 1) presentar en términos de valor de mercado el coste de los productos y servicios transferidos a los clientes en el período; 2) reflejar en los mismos términos el valor actual de las existencias al final del ejercicio y 3) identificar las pérdidas y ganancias resultantes de los cambios de precios. Tras criticar la insuficiencia de los procedimientos FIFO y LIFO, se afirma que los métodos basados en estándares de costes pueden ser adecuados para cumplir -- aquellos objetivos, aunque sus resultados suelen ajustarse al valor histórico para la presentación de los estados financieros (73).

---

(72) La A.A.A. se opone por tanto en esta declaración al uso del coste directo. No hubo, en cambio, unanimidad en este punto, como puede comprobarse en el anexo a la propia revisión (pág. 545) en el que se registran dos disensiones entre los siete miembros del Comité. Las posturas en desacuerdo argumentan que si los activos se definen como servicios potenciales, la valoración basada en esta definición excluye los costes fijos de producción y venta. Vid. también el comentario a este respecto del presidente del Comité, MAUTZ, R.K.: "The 1957 Statement of Accounting and Reporting Standards". A.R. Vol. XXXII, octubre, 1957, págs. 552 y 553.

(73) "... accounting and Reporting ..." Op. cit., pág. 541.

En resumen, cuatro puntos son destacables en el concepto y valoración de activos presentado por la A.A.A. (74): la vinculación entre activos y capacidad de servicio de los mismos que, a su vez, es la base para su medida; la posibilidad de valorar los activos monetarios en términos de las entradas de caja esperadas, ajustadas para recoger los retrasos significativos; la dificultad de encontrar una base en términos de capacidad de servicio diferente al coste histórico para el activo fijo y la conveniencia de utilizar valores de mercado tanto en el coste de ventas como en la determinación de las existencias finales.

Los conceptos vertidos en la declaración son aceptables aunque quizá pueda echarse de menos una más amplia definición de los objetivos de la medida y valoración. Además no puede olvidársenos la dificultad práctica de esta concepción teórica de la determinación de la capacidad de servicio de los activos. Sin embargo, la revisión de 1957 tiene el mérito de permitir conceptualmente valoraciones no basadas en el coste histórico, cuando éste no sea suficiente para expresar valores en función del uso potencial de las masas patrimoniales. No se trata de abandonar el criterio tradicional, sino de sugerir otras posibles alternativas, preferibles desde el punto de vista teórico y que, en consecuencia, deberían utilizarse por la práctica (75). Nada tiene -

---

(74) Vid. MAUTZ, R.K.: "The 1957 Statement ..." Op. cit. pág. 552, en el que se comentan los tres primeros.

(75) MAUTZ, R.K.: "The 1957 Statement ..." Op. cit. pág. 552.

de extraño, en consecuencia, que frente a la aceptación doctrinal de la declaración, la profesión se manifestara abiertamente contraria a su contenido, especialmente en cuanto a la inconcreción de sus propuestas valorativas (76). No obstante, posiciones similares -sujetas a parecidas críticas- fueron mantenidas por los ARS n<sup>os</sup> 1 y 3 de Moonitz y Sprouse y Moonitz y por el "A Statement of Basic Accounting Theory" de 1966.

#### La determinación de la renta

La definición de este concepto en la declaración de 1957 difiere también esencialmente de su correlativa de 1948, en que se conceptuaba como el incremento en el patrimonio neto (activos menos pasivos), medida por la diferencia de ingresos sobre gastos. En la revisión de 1957 se distingue tajantemente entre el resultado originado por los gastos corrientes y las restantes pérdidas y ganancias (77), además

---

(76) Vid. por ejemplo KELLEY, A.C.: "Comments on the 1957 Revision". - A.R. Vol. XXXIII, n<sup>o</sup> 2, abril de 1958; LEONARD, W.G.: "Comments on the 1957 Revision". A.R. Vol. XXXIII, n<sup>o</sup> 3, julio de 1958; -- STAUBUS, G.J.: "Comments on the 1957 Revision". A.R. Vol. XXXIII, n<sup>o</sup> 1, enero de 1958; WERNTZ, W.W.: "Accounting in Transition". J. O.A. Vol. 105, n<sup>o</sup> 2, febrero de 1958.

(77) La renta neta realizada de una empresa que mide su efectividad como unidad operativa, está constituida por los cambios en su patrimonio neto originados por la diferencia positiva o negativa entre los ingresos y los gastos, junto con otras pérdidas o ganancias de la empresa, derivadas de ventas, cambios y otras conversiones de activos. A.A.A.: "Accounting and Reporting ..." Op. cit., pág. 540.

de reforzarse el concepto de renta con el calificativo de realizada (78). Aún cuando ambos entran en la categoría de gastos o activos consumidos o cancelados ("expired costs"), se vinculan los primeros con la corriente de bienes y servicios hacia el mercado o con operaciones relacionadas con la misma, mientras que la pérdida no tiene conexión con la actividad productora de ingresos de la entidad. Las cuestiones básicas relativas a estas cancelaciones son en primer lugar el momento en que deben de reconocerse y en segundo, la determinación de su importe. El reconocimiento debe de hacerse en base a dos posibilidades: la disminución completa o parcial de la capacidad de servicio de un activo o la aparición de un exigible que no corresponda a un incremento de activos. Para fijar el importe de los gastos ya hemos indicado que se recomienda en el caso de las existencias, la utilización de valores actuales.

---

(78) Distinguiendo por otro lado a través del concepto de entidad, entre el beneficio de la empresa y el de los accionistas, imponiendo la obligación de indicar en los estados financieros a cuál de ambos se refiere el importe presentado. Vid. A.A.A.: "Accounting and Reporting ..." Op. cit. pág. 540. También hace hincapié la declaración en la diferencia entre criterios fiscales y criterios contables para la determinación de la renta. Vid. Ibidem, págs. 541 y 542.



## Normas de presentación de estados financieros

Significativa del pensar de la Asociación a este respecto es la indicación, ya comentada, de la insuficiencia de los datos meramente contables, que avala la exigencia de incluir información de índole no estrictamente financiera. Además, se insiste en la necesidad de que todos aquellos eventos no contenidos en los estados financieros pero que son susceptibles de incidir en la visión que de la entidad suministren los mismos, deben de ser convenientemente revelados. Así, se citan como ejemplo los acontecimientos posteriores al cierre, las opciones de compra, los planes de pensiones, etc. Por otro lado se recomienda la presentación de información complementaria a los estados convencionales, que facilite su mayor comprensión: análisis de las relaciones coste-volumen-beneficios, cambios en la propiedad de la empresa, cuadros de la depreciación de activos, estados de origen y aplicación de fondos, etc. Además, los hechos importantes deben de ponerse de manifiesto mediante estados financieros provisionales o por cualquier otro procedimiento.

En relación con las normas de presentación se contempla el concepto de materialidad como importante factor de decisión en extremos tales como la selección de los modelos de clasificación, la determinación del nivel de agregación, la atribución de mayor o menor importancia e incluso la su-

presión de determinada información. La materialidad de una partida depende de su importe, de su naturaleza, o de ambos conceptos simultáneamente. En cualquier caso, un ítem será material si hay razón para considerar que su conocimiento puede influir en la decisión de un inversor informado.

Por otro lado, se afirma la preferencia de los estados financieros consolidados frente a los individuales, en el caso más normal de que exista un interés financiero dominante bien definido y reconocible. El objetivo de los estados consolidados es presentar las actividades y la situación de un grupo de empresas como si de una sola se tratara. Por ello los apuntes recíprocos y las pérdidas o ganancias de operaciones interempresas no realizadas a nivel de grupo deben de ser eliminadas.

Por último, la declaración finaliza con algunas consideraciones acerca de la necesaria comparabilidad entre los estados financieros, de la que obtiene importantes conclusiones, al afirmar que las principales barreras a tal requisito proceden de las distorsiones resultantes de las fluctuaciones en los precios y de las variaciones en los procedimientos contables. El primer aspecto aconseja el que se suministren a los inversores datos suplementarios para la evaluación de los efectos de las fluctuaciones de precios en la interpretación de los estados financieros. Especialmente deben de realizarse ajustes para determinar

los costes de reemplazamiento, o bien deben de utilizarse precios indiciados. La comparabilidad respecto a los procedimientos contables requiere no sólo el poner de manifiesto los cambios que puedan producirse en los mismos, sino - también el suministrar los datos necesarios para hacer posible la conversión entre ambos sistemas.

#### Visión global de la declaración de 1957

Esta revisión como ha podido comprobarse constituye un importante hito en la evolución del pensamiento doctrinal de la A.A.A., que marca un claro punto de inflexión en varios e importantes aspectos con respecto a los documentos de 1936, 1941 y 1948.

La primera diferencia fundamental gira en torno a la metodología utilizada. Si el pragmatismo era la nota esencial de las anteriores, en la declaración de 1957 pueden encontrarse ya decididas connotaciones normativas que impregnan y condicionan los estándares a aplicar a la información contable. Esta consideración teleológica junto al - incipiente enfoque comunicacional amplían de forma notable los requisitos informativos y el rigor con que los estados financieros deben de confeccionarse y presentarse. Por -- otro lado, el abandono del enfoque inductivo supone el poner especial énfasis en los conceptos básicos -aunque toda

vía insuficientemente formulados- en lugar de relacionar un conjunto más o menos acertado de reglas y normas a observar en la práctica. Ya no se trata de realizar una simple coordinación de procedimientos a utilizar, como ocurría en las anteriores declaraciones, sino que se intenta el trazado de un cuerpo teórico que partiendo de unos conceptos básicos deduzca los mejores métodos a aplicar.

Un segundo bloque importante de diferencias viene - determinado por la especial atención que se presta a conceptos económicos, fundamentalmente al de renta, con manejo de términos esencialmente fisherianos. El énfasis en - la capacidad de servicio para valorar los activos y en - sus variaciones como componente del beneficio empresarial facilitó un importante argumento conceptual no sólo para la utilización de criterios valorativos diferentes al coste histórico, sino también para contemplar un posible reconocimiento de los efectos inflacionistas en la cuenta - de resultados.

A pesar de ello, el "Accounting and Reporting Standards ..." recibió algunas críticas que, como ya hemos indicado procedían mayormente del terreno práctico. Aparte de las ya aludidas dificultades de aplicación de algunos de los conceptos, pueden mencionarse, entre otras, las siguientes (79):

---

(79) sintetizadas por uno de los miembros del comité, cinco años después de producirse la declaración. Vid. VATTER, W.J.: "Another look at the 1957 Statement". A.R. Vol. XXXVII, nº 4, octubre, - 1962.

- Insuficiente declaración de conceptos básicos, que omite algunos puntos importantes (80), a la vez que - para otros presenta definiciones muy poco extensas, - cual es el caso de la realización, en el que es impor tante aclarar cuándo se produce un cambio en activos o pasivos o cuándo tiene lugar un flujo que supone un gasto.

- Campo de acción todavía reducido a la microcontabi lidad, con énfasis demasiado centrado en el interés - de los inversores. Aunque se cita otro tipo de usua- rios, no se especifican suficientemente sus necesida- des ni, en consecuencia, se contemplan los datos a su ministrar a dichos usuarios.

- Falta de definición de algunos términos tales como coste, ganancia, objetividad, etc., para los que se - utilizan acepciones con significados diferentes a los que les concede el lenguaje ordinario.

- Imprecisa calificación del concepto de ingreso, - que no contempla sus posibles aspectos de recupera- - ción o reconversión; el ingreso es algo más que una - mera compensación por los bienes y servicios presta- dos. Además se vincula en exceso el concepto de ingre re

---

(80) Téngase en cuenta que en el momento de realizar esta crítica ya había sido publicado el ARS nº 1 del A.I.C.P.A., del que es au- tor M. Moonitz.

so al de renta, cuando también sirve a otros propósitos, tal como el ser el más completo indicador del - volumen de negocios de la entidad.

- A pesar del intento, no existe todavía una definición clara entre gasto y pérdida. Estos términos que darían mejor aclarados enfatizando los conceptos de normalidad o tipicidad. La pérdida es atípica, anormal e inesperada; el gasto es usual, periódico y querido. También el concepto de coste debería de estar más explicado y subdividido. Tampoco se otorga excesiva importancia a la presentación de la renta de la unidad económica.

- No se definen los procedimientos para realizar - los ajustes debidos a los cambios en el nivel general de precios, aun cuando se reconoce la necesidad de realizarlos, ni se especifican los métodos de determinación de valores actuales. La discusión a este respecto es vaga y no comprometida.

- Por último, entre los puntos más destacables, merece mencionarse la afirmación, tantas veces repetida en torno a las declaraciones de estándares, de - que existen todavía un buen número de áreas que no - favorecen la comparabilidad.

## LOS COMITES ESPECIALES

Tras la publicación de la revisión de 1957 se crearon, como se indicaba al comienzo de este capítulo, un conjunto de comités especiales que elaboraron cinco documentos adicionales aplicando las líneas generales de la declaración mencionada. El Comité de conceptos y estándares se dividió en otros tantos que estudiaron respectivamente los activos fijos y las existencias por un lado y los principios de realización, entidad y afectación de gastos a ingresos ("matching concept"), por otro (81), en un intento de desarrollar los conceptos básicos y de paliar las posibles insuficiencias de la declaración inicial cuyo contenido, por otro lado, se concibió como programático.

Así, el Comité sobre activos fijos (82) reafirmó la definición de estos elementos como agregados de servicios potenciales, aunque reconociendo las dificultades insuperables en la medición de las corrientes de efectivo descontadas y en la asignación de estos valores a activos individuales, sugirió que los valores de reposición podían proporcionar una aproximación razonable (83). Las corrientes de efec

---

(81) Además se nombró un "committee for the Collection of Historical Materials", resultado de cuyo trabajo fue: "American Accounting Association. Fiftieth Anniversary, 1916-1966". A.A.A. Evanston, Illinois, 1966.

(82) A.A.A.: "Accounting for ...". Op. cit. págs. 694 y 695.

(83) HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría ..." Op. cit. pág. 423.

tivo y los servicios potenciales descontados son conceptos de salida y el valor de reposición lo es de entrada, pero el comité sugirió que el valor corriente de entrada podía ser igual al valor de salida descontado, siempre que: 1) - el precio o coste histórico represente el valor descontado de los servicios potenciales en la fecha de adquisición; - 2) los aumentos o disminuciones del valor de reposición se correspondan con aumentos o disminuciones proporcionales - en el valor subjetivo de los flujos de entrada o en el ser vicio potencialmente esperado; 3) el tipo de descuento sea el tipo de rendimiento, que incluye la ganancia subjetiva prevista (84). La amortización también fue definida en fun ción de la expiración de los servicios potenciales del ac- tivo fijo, pero además el comité declaró que la deprecia- ción tiene que basarse en el coste corriente de reponer - los servicios potenciales consumidos durante el ejercicio (85).

---

(84) Ibidem, pág. 424.

(85) Ibidem, pág. 447.



## THE STATEMENT OF BASIC ACCOUNTING THEORY

En 1964 se creó un Comité especial para preparar una declaración acerca de la teoría básica de la contabilidad (Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory). Su trabajo, conocido normalmente por las siglas A.S.O. B.A.T. fue publicado en 1966 (86). A esta declaración nos volveremos a referir en mayor detalle a lo largo del presente trabajo. Bastenos, por el momento, con describir sus líneas generales.

El estudio de la A.A.A. utiliza un enfoque ecléctico en el que es posible encontrar elementos deductivos, pragmáticos e incluso éticos, al margen de su carácter normativo (87). Sin embargo, el mayor logro del Comité estriba en la utilización de elementos comunicacionales que insertan a la disciplina contable en el marco de la teoría de la información (88). En esta línea, comienza definiendo la contabilidad como el proceso de identificar, medir y comunicar la información económica, que permita juicios y decisiones informados a los usuarios de la misma (89). Con lo

---

(86) A.A.A.: "A Statement ..." Op. cit.

(87) La estructura probable de la Teoría de la Contabilidad en el futuro tenderá a ser más normativa y menos descriptiva que en el pasado. Ibidem, pág. 63.

(88) Esencialmente, la contabilidad es un sistema de información. Más concretamente, es una aplicación de la teoría general de la información al problema de la eficiencia de las operaciones económicas. Ibidem. pág. 64.

(89) Ibidem, pág. 1.

que los objetivos de la contabilidad consisten en suministrar información para una amplia gama de propósitos entre los que los dos primeros son expresivos de la amplitud con que se conciben:

- toma de decisiones relativas al uso de recursos limitados, incluida la identificación de las áreas - cruciales de decisión y la determinación de objetiuvos y fines;
- dirección y control efectivos de los recursos humanos y materiales de la organización (90).

Definidos los objetivos, se recomiendan cinco líneas maestras para la comunicación de la información contable - (91):

- adecuación a los usos esperados;
- manifestación de las relaciones significativas;
- inclusión de información acerca del entorno;
- uniformidad de las prácticas seguidas por la entidad y por entidades distintas y
- consistencia de las prácticas a través del tiempo.

---

(90) Ibidem, pág. 4. Además, evaluación y control de la utilización de los recursos confiados a la entidad, y facilitar las funciones y controles sociales.

(91) Ibidem, pág. 7.

Por otro lado, se establecen cuatro requisitos básicos para la información contable (92), cuya finalidad es - doble: en primer lugar, apreciar la validez o conveniencia de un procedimiento en relación con la información que dicho procedimiento suministre y, en segundo lugar, determinar el grado de sumisión requerido por la información en relación con un determinado uso. Estos requisitos son relevancia, verificabilidad, cuantificabilidad e insesgabilidad (93).

Sin utilizar el lenguaje formal el A.S.O.B.A.T. establece las líneas generales de la teoría contable en tres - puntos básicos (94): campo de la contabilidad, naturaleza de los conceptos contables y elementos de la disciplina, - en los que se resume la concepción del Comité.

En cuanto al campo de la contabilidad, prevalece la función comunicacional al establecerse que sus objetivos - son la medida y la comunicación de los datos que pongan de manifiesto el pasado, presente y futuro de las actividades económicas. El propósito de esta información es el suminis

---

(92) Ibidem, pág. 7 y ss.

(93) Relevance, verifiability, quantifiability and freedom from bias. Adoptamos la traducción de CAÑIBANO CALVO, L.: "Teoría Actual de la Contabilidad". Ed. ICE, Madrid, 1975, págs. 40 y ss. Por su -- parte, MALLO RODRIGUEZ, C.: "Contabilidad Analítica". Ministerio de Hacienda. Madrid, 1979, págs. 53 y ss. prefiere las expresiones de pertinencia, verificación, cuantificación e imparcialidad. Vid. en ambos textos amplios comentarios sobre estos requisitos.

(94) Págs. 68 y ss.

tro de medios de control y de toma de decisiones de las actividades socioeconómicas a todos los niveles.

La naturaleza de los conceptos contables se establece en tres aspectos: motivacionales, de medida y comunicacionales. En el primer sentido, se indica que las causas de las actividades socio-económicas deben poner de manifiesto los fines individuales y los objetivos de la organización, tales como el ánimo de lucro, de prestigio o de poder, así como las combinaciones o conflictos de intereses. En el campo de la medición, las asunciones deben de facilitar el proceso de medida, refiriéndose a la naturaleza de la entidad -- contable, a la determinación de las actividades que deben de ser medidas y a la selección de la unidad apropiada. En el aspecto comunicacional, las asunciones deben de facilitar la transmisión de la información, la selección del lenguaje utilizado, la determinación de los métodos de presentación más efectivos, así como la dirección de la información para su más adecuado uso.

La declaración A.S.O.B.A.T. elude, por tanto, la enumeración de un cuerpo cerrado de postulados o principios. - Por el contrario y como corresponde a su carácter normativo, parte de la determinación de los objetivos a satisfacer, para establecer a continuación las líneas generales que deben de cumplir los conceptos básicos en un triple aspecto: conductista, de medición y comunicacional. Se salva así la rigidez de los métodos deductivos que intentan una formalización completa, al permitir el desarrollo de una estructura

multiobjetivo que haga posible la satisfacción de finalidades diferentes y su aplicación a campos distintos.

### LA TEORIA DE LA CONTABILIDAD Y LA ACEPTACION DE LA TEORIA

Bajo este título aparece en 1977 la última hasta el momento de las opiniones de la American Accounting Association (95). En ella se abandona por completo cualquier intento de construir un cuerpo de doctrina medianamente formalizado. No trata, por lo tanto, de desarrollar una declaración de teoría de la contabilidad, sino que se centra en un conjunto de reflexiones acerca de la misma, poniendo especial énfasis en sus posibilidades de aceptación por la comunidad científica y práctica. Puede decirse, en consecuencia, que se trata más de un estudio de sociología científica que de un trabajo metodológico, en el que se hacen alusiones a las teorías de Kuhn (96) referentes a la aceptación de paradigmas científicos. La dificultad de crear estándares normativos, los problemas de adecuar la teoría a la práctica y las limitaciones a la expansión de las cifras contables son entre otros los principales obstáculos que se oponen a la aceptación generalizada de los intentos teóricos; dificultades a las que hay que añadir la existen

---

(95) A.A.A.: "Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance" Op. cit.

(96) KUHN, T.: "The Structure ..." Op. cit.

cia de varios paradigmas en competencia. Por ello, la defensa de una determinada concepción está más basada en un convencimiento subjetivo que en intentos de construcciones lógicas o empíricas (97). Pero ni unas ni otras han conseguido suministrar puntos de vista suficientes como para hacer factible la elección entre los distintos paradigmas en competencia (98).

Como punto final, el Statement establece cuatro conclusiones:

- No puede elaborarse una teoría cerrada de la contabilidad,
- la teoría de la elaboración de informes externos - tiene un campo más amplio que el comunmente percibido,
- cualquier intento teórico se hace imperfecto cuando se contempla desde la perspectiva de una construcción alternativa,
- mientras se produzca la aceptación de un paradigma sobre el que exista total acuerdo, la utilidad de las teorías en la política de toma de decisiones es parcial (99).

---

(97) A.A.A.: "Statement ..." Op. cit. pág. 48.

(98) Ibidem, pág. 46.

(99) Vid. una crítica al Statement en HAKANSSON, N.H.: "Where We Are in Accounting. A Review of Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance". A.R. Vol. LIII, nº 3, 1978, del que hemos extraído algunas de las consideraciones aquí vertidas.

### BIBLIOGRAFIA CITADA

ALHASHIM, D.D. y GARNER, S.P.: "Postulates for Localized Uniformity in Accounting". AB. Vol. 9, nº 1. Junio, 1973.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION: "A Statement of Objectives". A.R. Vol. XI. Marzo, 1936.

- "A tentative Statement of Accounting principles affecting corporate reports". A.R. Vol. XI. Marzo, 1936.
- "Accounting principles underlying corporate financial statements" - A.R. Vol. XVI. Junio, 1941.
- "Accounting concepts and standards underlying corporate financial statements. 1948 Revision". A.R. Vol. XXIII. Octubre, 1948.
- "Reserves and Retained Income". A.R. Vol. XXVI. Abril, 1951.
- "Price Level Changes and Financial Statements". A.R. Vol. XXVI. Octubre, 1951.
- "Current Assets and Current Liabilities". A.R. Vol. XXVI. Enero, -- 1952.
- "Accounting Principles and Taxable Income". A.R. Vol. XXVI. Octubre 1952.
- "Accounting Corrections". A.R. Vol. XXVIII. Abril, 1954.
- "Inventory Pricing and changes in Price Levels". A.R. Vol. XXVIII. Abril, 1954.
- "Consolidated Financial Statements". A.R. Vol. XXIX. Abril, 1955.
- "Standards of Disclosure for Published Financial Reports". A.R. - Vol. XXIX. Julio, 1955.
- "Accounting and reporting standards for corporate financial statements". A.R. Vol. XXXII. Octubre, 1957.
- "Accounting for Land, Buildings and Equipment". Report of the Committee on Concepts and Standards: Long Lived Assets. Supplementary -- Statement nº 1. A.R. Vol. XXXIX. Julio, 1964.
- "A discussion of various Approaches to Inventory Measurement". Report of the Committee on Concepts and Standards: Inventory Measurement. Supplementary Statement nº 2. A.R. Vol. XXXIX. Julio, 1964.
- "The Realization Concept". Concepts and Standards Research Committee A.R. Vol. XL. Abril, 1965.
- "The Entity Concept". A.R. Vol. XL, nº 2. Abril, 1965.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION: "The Matching Concept". Concepts and Standards Research Committee. A.R. Vol. XL. Abril, 1965.

- "American Accounting Association: Fiftieth Anniversary, 1916-1966" A.A.A. Committee for the Collection of Historical Materials. A.A.A. Evanston, Illinois, 1966.
- "An Evaluation of External Reporting Practices". Committee on External Reporting. A.R. Supl. Vol. XLIV. Abril, 1969.
- "A Statement of Basic Accounting Theory". A.A.A. Evanston, Illinois, Third Printing, 1970.
- "Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurements" A.R. Supl. Vol. XLVI, 1971.
- "Report of the Committee on Accounting Theory Construction and Verification". A.R. Supl. Vol. XLVI, 1971.
- "Report of the Committee on Accounting for Not-for-Profit Organizations". A.R. Supl. Vol. XLVI, 1971.
- "Report of the Committee on Non-Financial Measures of Effectiveness" A.R. Supl. Vol. XLVI, 1971.
- "Report of the Committee on Measurement Methods Content of the Accounting Curriculum". A.R. Supl. Vol. XLVI, 1971.
- "Report of the Committee on Behavioral Science Content of the Accounting Curriculum". A.R. Supl. Vol. XLVI, 1971.
- "Report of the Committee on Accounting and Information Systems". A.R. Supl. Vol. XLVI, 1971.
- "The Role of the American Accounting Association in the development of Accounting Principles". A.R. Vol. XLVI, nº 3. Julio, 1971.
- "Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance". A.A.A., Sarasota, Florida, 1977.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS: "Changing Concepts of Business Income". Study Group on Business Income. Mc. Millan Co. New York, 1952.

BEDFORD, N.M. y ZIEGLER, R.E.: "The Contribution of A.C. Littleton to Accounting Thought and Practice". A.R. Julio, 1975.

BUCKLEY, J.W.; KICHER, P. y MATHEWS, R.L.: "Methodology in Accounting - Theory". A.R. Vol. XLII, nº 2. Abril, 1968.

CARIBANO CALVO, L.: "Teoría Actual de la Contabilidad". Ed. ICE. Madrid 1975.

DANIELS, M.B.: "Financial Statements". A.A.A. Monograph nº 2. Chicago, 1939.



- DIXON, R.L.: "Criticisms of the tentative statement of Accounting Principles". A.R. Vol. XVI, 1941.
- GOLDBERG, L.: "An Inquiry into the Nature of Accounting". A.A.A. Monograph nº 7. Chicago, 1964.
- HAKANSSON, N.H.: "Where We Are in Accounting: A Review of Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance". A.R. Vol. LIII, nº 3. Julio, 1978.
- HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría de la Contabilidad". UTEHA. México, 1974.
- HOSMER, W.A.: "The effect of direct charges to surplus on the Measurement of Income". A.R. Vol. XIII, 1938.
- HUSBAND, G.R.: "Accounting Postulates: An Analysis of the Tentative Statement of Accounting Principles". A.R. Vol. XII, 1937.
- IJIRI, Y.: "Theory of Accounting Measurement". Studies in Accounting Research nº 10. A.A.A. Sarasota, Florida, 1975.
- KELLEY, A.C.: "Comments on the 1957 Revision". A.R. Vol. XXXIII, nº 2. Abril, 1958.
- KERRIGAN, H.D.: "Criticisms of the tentative statement of accounting - Principles". A.R. Vol. XVI, 1941.
- KUHN, T.S.: "The Structure of Scientific Revolutions" University of - Chicago, 1970. Versión española: "La Estructura de las revoluciones científicas", en el Fondo de Cultura Económica. Madrid, 1979.
- LARSON, K.D. y HOLSTRUM, G.L.: "Financial Accounting Standards in the United States: 1973-?". AB. Vol. 9, nº 1. Junio, 1973.
- LEONARD, W.G.: "Comments on the 1957 Revision". A.R. Vol. XXXIII, nº 3 Julio, 1958.
- LEV, B.: "Accounting and Information Theory". A.A.A. Sarasota, Florida 1969.
- MALLO RODRIGUEZ, C.: "Contabilidad Analítica: Costes, Rendimientos, - Precios y Resultados". Ministerio de Hacienda. Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1979.
- MAUTZ, R.K.: "The 1957 Statement of Accounting and Reporting Standards" A.R. Vol. XXXII. Octubre, 1957.
- MOONITZ, M.: "The Basic Postulates of Accounting". A.I.C.P.A., ARS nº 1 New York, 1961.
- MOST, K.S.: "Accounting Theory". Leslie Linvigstone, Georgia Institute of Technology. Columbus, Ohio, 1977.
- NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS: "Report and Recommendations of - the Long Range objectives Committee". M.A. Agosto, 1968.

PATON, W.A. and LITTLETON, A.C.: "An Introduction to Corporate Accounting Standards". Monograph nº 3. A.A.A. Chicago, 1940.

ROREM, C.R.: "Accounting Theory: A Critique of the Tentative Statement of Accounting Principles". A.R. Vol. XII, 1937.

SANDERS, T.H.: "Comments on the Statement of Accounting Principles" A.R. Vol. XII, 1937.

SCOTT, D.R.: "The basis for Accounting principles". A.R. Vol. XVI, nº 4. Diciembre, 1941.

STAUBUS, G.J.: "Comments on the 1957 Revision". A.R. Vol. XXXIII, nº 1 Enero, 1958.

STEMPF, V.H.: "A Critique of the Tentative Statement of Accounting Principles". A.R. Vol. XIII, 1938.

VATTER, W.J.: "Another look at the 1957 statement". A.R. Vol. XXXVII, nº 4. Octubre, 1962.

WERNTZ, W.W.: "Accounting in Transition". J.O.A. Vol. 105, nº 2. Febrero, 1958.

CAPITULO SEXTO :

LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD EN EL  
DERECHO MERCANTIL ESPAÑOL



CAPITULO 6

LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD EN EL  
DERECHO MERCANTIL ESPAÑOL

INTRODUCCION:

LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD EN NUESTRO PAIS

Puede decirse que la doctrina contable no ha experimentado sustanciales avances en España hasta bien entrado el siglo veinte, ya que por un lado son escasas las manifestaciones existentes al respecto y por otro, las aportaciones científicas al campo de la contabilidad se limitaron - por lo común a verter a nuestra lengua doctrinas foráneas, francesas o especialmente italianas (1).

Tampoco ha existido, hasta muy reciente fecha, ninguna declaración legal ni profesional que fuera un intento serio de compilar los principios de contabilidad generalmente aceptados. Incluso, en los textos contables, la palabra principio ha tenido más connotaciones de fundamento lógico en el que se asienta la disciplina contable que de práctica gene-

---

(1) MONTESINOS JULVE, V.: "Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad". Rev. Técnica Contable, vol. 30, 1978. Este trabajo constituye una valiosa síntesis de las principales doctrinas contables europeas y norteamericanas, desde antes de la génesis y aparición de la partida doble hasta las últimas manifestaciones formalizadoras, conductistas y comunicacionales, dentro del reciente programa de investigación formalista.

ralmente aceptada (2). Ha sido, a nuestro modo de ver, a partir de la proliferación de la auditoría, tan influenciada por la forma de obrar foránea, en especial anglosajona, como se ha introducido la expresión en nuestro país, con el sentido de estándar o práctica de uso común, al objeto de poder encontrar un apoyo sustancial a la opinión del auditor, que también aquí se buscó en la hipotética racionalidad que otorga la aceptación generalizada de un determinado procedimiento (3). Nada tiene, por tanto, de extraño que en los informes de auditoría se hiciera referencia a que los estados financieros son representativos de la situación financiera patrimonial, de conformidad con normas y criterios de contabilidad generalmente aceptados (4), a pesar de la inexistencia de una recopilación de dichas normas de procedimiento, ausencia que ha supuesto una frecuente preocupa-

- 
- (2) Así, FERNANDEZ PIRLA, J.M.: "Teoría Económica de la Contabilidad". Madrid, 1967 (5ª edición), pág. 3, afirma: La Contabilidad... en su origen fue meramente empírica y respondía a la necesidad del registro. Sólo más tarde y a medida que la necesidad elemental generadora va siendo satisfecha, se inicia el proceso de investigación de principios y causas caracterizador de la ciencia, sometiéndose a sistematización el contenido material poseído, buscándose generalizaciones y relaciones y obteniéndose primeros principios.
- (3) Aunque la general aceptación haya sido también criticada. Vid. CEA GARCIA, J.L.: "Auditoría y Control interno" trabajo recogido en BUENO CAMPOS, E. y otros: "La contabilidad como instrumento de planificación y control en la empresa". Romargraf. Barcelona, 1970, pág. 243: ... La opinión que manifiesta el censor acerca de los estados económico financieros se refiere a la situación patrimonial ... y a la renta generada ... aplicando principios de contabilidad generalmente aceptados. Subrayamos este par de palabras para destacar lo que de relativo tiene este concepto. Ciertamente, la Contabilidad es siempre materia opinable... Por ello, la máxima aspiración de una auditoría está en aplicar aquellos principios de contabilidad que parezcan más razonables.
- (4) Vid. ICJCE: Manual de Auditoría. Norma de Actuación profesional. Madrid, 1978, pág. 247 y ss.

ción por el tema, tanto en la práctica profesional (5) como en la doctrina (6). Mientras llegaba aquella recopilación y especialmente antes de la aparición del Plan General de Contabilidad, el único apoyo era el uso común, con excepción de unas muy dispersas referencias legales, y, en especial, las normas procedentes de Inglaterra y de Estados Unidos, en cuya consideración e implantación han tenido un decidido papel las firmas de auditoría.

Un gran impulso así como un importante punto de referencia lo constituyó en 1973 la aparición del Plan General de Contabilidad (7), que si bien no contiene un listado expreso de los principios de contabilidad generalmente aceptados, constituye el adecuado marco en el que se insertan.

- 
- (5) Significativo de esta inquietud es que el II Congreso Nacional de Censores Jurados de Cuentas haya dedicado dos ponencias a este tema. Vid. GONZÁLEZ SALIDO SAINZ, J. y SOTO SERRANO, M.: "Principios de Contabilidad generalmente aceptados y su aplicación a la Auditoría", y TERMES ANGLES, F.: "Principios de Contabilidad generalmente Aceptados", ambos en el II Congreso, ICJCE. Madrid, 1976.
- (6) Además de los trabajos ya citados en capítulos anteriores, en la RTC pueden encontrarse, desde su aparición en 1949, un buen número de artículos dedicados a este tema, de autores nacionales e italianos. Entre ellos pueden mencionarse: CASTILLO LOPEZ, F.: "Naturaleza y Principios de la Contabilidad" RTC. Tomo XIV, págs. 81, 134 y 173; BARRAZA CABIEDES, P.: "Principios que gobiernan el criterio contable". RTC. Tomo XVI, págs. 201 y 241; CODA, V.: "Sobre los principios contables generalmente aceptados". RTC. Tomo XXII, pág. 345; ZAPPALA, M.C.: "Revisión, certificación y principios contables" RTC. Vol. XXVIII, nº 329, mayo 1976; MARTINEZ Y TAPIA, R.: "Principios que informan al Balance". RTC. nº 375, marzo 1980. Además es de interés el artículo de CEA GARCIA, J.L.: "Los principios de valoración en la doctrina contable. Su aplicación". REFC. nº 4. Enero-Abril, 1973.
- (7) Decreto 530/1973 de 22 de febrero. BOE de 2 y 3 de abril del mismo año.

A partir de ese momento, el Instituto de Planificación Contable emprendió una importante tarea de adaptaciones sectoriales, que culmina con la creación de una comisión para la reforma del Plan acomodándolo a las directrices contables - de la CEE, especialmente a la Cuarta.

Por su parte, la sistematización e incluso la aprehensión de los principios de contabilidad ha estado prácticamente ausente de la legislación mercantil. Ni el Código de Comercio, ni su reforma, ni la Ley de Sociedades Anónimas contienen otra cosa que no sean exiguas, incompletas y aún en la Ley de Anónimas, obsoletas referencias. La reglamentación de Bolsas de Comercio es también a todas luces insuficiente y aunque existan atisbos de reforma, ésta parece todavía lejana en el tiempo. La legislación fiscal puede decirse que ha tenido más efectos negativos que positivos, al aceptarse con frecuencia con carácter contable criterios - que no deberían haber sobrepasado el ámbito estrictamente - impositivo.

Algunos intentos, si bien también exiguos y centrados más específicamente en el campo de la auditoría, han sido - realizados por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas, especialmente al imponer una disciplina corporativa entre - sus miembros y al difundir entre los mismos normas extranjeras de contabilidad y auditoría, fundamentalmente internacionales, en línea con la obligación que en este sentido le impone su pertenencia a organizaciones de aquélla índole. - También hay que señalar su preocupación por depurar y homogeneizar procedimientos, que se observa en sus circulares.



CUADRO N° 8

CRONOLOGIA BASICA DE LOS PRINCIPIOS CONTABLES DE  
ESPAÑA

- 1.885 Código de Comercio: Contabilidad formal
- 1.943 Creación de las Facultades de Ciencias Económicas y Empresariales.
- 1.945 Aprobación de los Estatutos del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
- 1.951 Ley de Sociedades Anónimas
- 1.962 Plan de Contabilidad del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
- 1.964 Ley de Reforma Tributaria
- 1.967 Texto Refundido del Impuesto de Sociedades
- 1.973 Reforma del Título III del Libro I del Código de Comercio  
Aparición del Plan General de Contabilidad
- 1.978 Ley del Impuesto sobre la Renta de Sociedades
- 1.979 Creación de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.  
Anteproyecto de Ley de Sociedades Anónimas
- 1.980 AECA: Principios de Contabilidad en España.
- 1.981 AECA: Principios de Contabilidad para el Inmovilizado Material.

El primer intento digno de mención para realizar una recopilación de los principios de contabilidad generalmente aceptados se debe a la Comisión de Principios y Normas de la recientemente creada Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas que, como comienzo de una serie de proyectadas declaraciones, ha emitido la primera sobre los principios básicos.

Este es el marco en nuestro país, descrito apresuradamente, de los principios de contabilidad generalmente aceptados, a cuyo estudio se dedican el presente capítulo y el siguiente. Aunque la situación, hasta el momento no haya sido en exceso halagüeña, puede decirse que se abren nuevas perspectivas para la información contable: el Anteproyecto de Ley de Sociedades Anónimas, el Informe de la Comisión para el Estudio del Mercado de Valores del Ministerio de Economía y los trabajos de la A. E. C. A. son una buena prueba de ello (7 bis).

---

(7 bis) Un resumen crítico de la situación en nuestro país con respecto a los principios contables y a las incidencias concurrentes en los mismos puede verse en TUA PEREDA, J. y GONZALO ANGULO, J.A.: "Principios de Contabilidad en España: Influencias Gubernamentales, Profesionales y Académicas". Trabajo presentado al cuarto congreso de la European Accounting Association. Barcelona, 1981

## EL CODIGO DE COMERCIO

### EL TEXTO PRIMITIVO DEL CODIGO

El ordenamiento mercantil, impregnado del pensamiento correspondiente a la etapa legalista del desarrollo histórico de la contabilidad (8), ha estado siempre mucho más centrado en los aspectos formales, de carácter eminentemente obligacional como medio de prueba de derechos y deberes, que en los aspectos materiales que, presididos por criterios económicos, tratan de determinar el adecuado establecimiento del contenido del balance y cuenta de resultados (9).

---

(8) Vid. CANIBANO CALVO, L.: "Teoría Actual de la Contabilidad". Ed. ICE, Madrid, 1975, pág. 11, en el que se indica que los programas de investigación, en cuyo marco se han desarrollado las elaboraciones contables son tres: legalista, económico y formalizado, - atendiendo al elemento que ha servido de base para la configuración del mismo. Es, según este autor, el origen histórico de la utilización de la información contable para mostrar el patrimonio del comerciante como prueba de su garantía frente a terceros respecto al cumplimiento de sus obligaciones actuales y futuras, el que condiciona y preocupa a los autores contables hasta fechas - no muy alejadas en el tiempo. En esta etapa, la finalidad de la información contable entra dentro de unos cauces estrictamente jurídicos y, por tanto, hay que montar todo el armazón atendiendo a las limitaciones derivadas de tal contexto. La objetividad de la información contable se entiende en un sentido eminentemente legalista, así toda representación y valoración contable ha de estar sustentada sobre hechos o sucesos que, a efectos legales, puedan ser considerados como prueba, va que lo que priva, la expresión - del patrimonio en términos cuantitativos, no puede apartarse del concepto jurídico del mismo, en tanto la finalidad atribuida a la información contable consista en la presentación de unos datos - que sirvan de garantía a terceras personas.

(9) En el aspecto formal, interesa exponer la manera en que se debe de representar externamente los acontecimientos o vicisitudes del tráfico que el empresario realiza y sus consecuencias de orden patrimonial. Es, pues, un aspecto que mira al lado obligacional de la contabilidad y se limita a determinar qué libros se habrán de ~~llevar~~ han de ser llevados y el valor que tienen sus asien-

Por ello, mientras que pueden encontrarse normas formales en textos legales remotos (10) hay que esperar a la reforma de 1973 del Código de Comercio para ver introducirse en el máximo cuerpo normativo mercantil, una aún tímida regulación material. Tanto los antecedentes históricos como el Código Napoleón de 1829 y su sucesor, el Código de Comercio de 1885, cuyo contenido contable ha permanecido vigente hasta la reciente reforma, se insertan dentro del más estricto enfoque formal, regulando casi con exclusividad la representación externa de la situación del comerciante, en su doble contenido de cumplimiento de ciertos requisitos de forma y de determinación del uso adecuado de los libros (11).

A este tenor responde, por tanto, el anterior Código de 1829, así como el de 1885 que vino a sucederle y que, - en su título III del Libro I, De los libros y de la conta-

---

...(pág. ant.) tos a efectos de prueba. La consideración de la contabilidad en su aspecto material lleva, por el contrario, a determinar los presupuestos ordenadores del modo en que ha de ser establecido el resultado económico de cada ejercicio de la empresa. URÍA, R.: "Derecho Mercantil". Décima edición. Madrid, 1975. pág. 80.

(10) GARRIGUES Y DIAZ CANABATE, J.: "Curso de Derecho Mercantil". - Séptima edición. Madrid, 1976. Tomo I. pág. 638, indica que ya en Roma era costumbre llevar un libro de caja (codex accepti et expensi), donde se anotaban los ingresos y los gastos, copiándolos de un libro diario (adversaria). En nuestro país, en el siglo XVIII, las Ordenanzas de Bilbao regulaban detalladamente la materia de contabilidad mercantil en su capítulo IX: De los mercaderes, libros que han de tener y con qué formalidad, imponiendo a los mercaderes, tratantes y comerciantes al por mayor la obligación de llevar al menos cuatro libros de cuentas: el borrador o manual, el mayor, un libro para asiento de cargazones o facturas y un copiador de cartas.

(11) GARRIGUES Y DIAZ CANABATE, J.: "Curso..." Op. cit., pág. 208.

bilidad de los comerciantes, sigue a aquél de forma bastante fiel. Los preceptos derogados en 1973 tenían si no en su tenor literal estricto, al menos en su espíritu, - cerca de siglo y medio de existencia.

No cabe hablar, por tanto, de principios de contabilidad en el Código de 1885, en el sentido en que venimos utilizando ese término. El texto legal se limitaba a enumerar los libros necesarios (12) o voluntarios (13), indicando quienes habían de llevarlos (14) y estableciendo requisitos de forma para los primeros (15), así como otros aspectos en los que hay que destacar los procesales (16). De todos es conocido el anacronismo de estos preceptos - que, al ser algunos de seguimiento poco menos que imposible, dieron lugar a una auténtica situación de usos en - contra de Ley (17), que hizo acuciante la necesidad de - una reforma en profundidad de los preceptos legales; basta recordar el mandato de presentar los libros forrados - (18) o la necesidad de que aparecieran sin presentar señales de haber sido alterados, sustituyendo a arrancando - los folios o de cualquier otra manera (19) así como la mi

---

(12) Art. 33.

(13) Art. 34.

(14) Art. 35.

(15) Arts. 36 a 44.

(16) Arts. 45 a 48.

(17) BUENO CAMPOS, E., LARRIBA DIAZ-ZORITA, A. y PIZARRO MONTERO, T. "Normativa legal de la contabilidad". Ed. ICE. Madrid, 1975.

(18) Art. 36.

(19) Art. 43.

nuciosa regulación para corregir los errores u omisiones advertidos (20), exponentes del carácter absolutamente formalista con que se concebían las disposiciones mercantiles en torno a la contabilidad, en un marco conceptual en el que, al prevalecer los aspectos procesales, se hacía caso omiso del establecimiento de criterios basados en motivaciones económicas que trataran de ofrecer a los usuarios una visión completa y veraz de la situación económico-financiera de la empresa (21). Ni que decir tiene que hay que situar estas normas a principios del siglo pasado y no en el momento de su reforma, en el que existe una clara divergencia entre realidad social y disposiciones jurídicas, en franca evolución aquéllas y ancladas en el pasado éstas, amenazando con que sea la realidad la que, alterando la lógica de las cosas, se adapte a la norma y no viceversa (22).

---

(20) Art. 44.

(21) Sirvan como ejemplos de la preocupación formalista los preceptos que regulaban, en el título derogado, los libros Diario y Mayor. Para el primero, el artículo 38 afirmaba que en el libro Diario se asentará por primera partida el resultado del inventario de que trata el artículo anterior, dividido en una o varias cuentas consecutivas, según el sistema de contabilidad que se adopte. Seguirán después, día por día, todas sus operaciones, expresando cada asiento el cargo y descargo de las respectivas cuentas. Cuando las operaciones sean numerosas, cualquiera que sea su importancia, o cuando hayan tenido lugar fuera del domicilio, podrán anotarse en un solo asiento las que se refieran a cada cuenta y se hayan verificado en cada día, pero guardando en la expresión de ellas, cuando se detallen, el orden mismo en que se hayan verificado. Se anotarán asimismo, en la fecha en que las retire de caja, las cantidades que el comerciante dedique a sus gastos domésticos y se llevarán a una cuenta especial que a tal intento se abrirá en el libro mayor. Por su parte, el artículo 39 prescribía que las cuentas con cada objeto o persona en particular se abrirán, además, por Debe y Haber en el libro Mayor, y a cada una de estas cuentas se trasladarán por orden riguroso de fechas, los asientos del diario referentes a ella.

(22) PONT MESTRES, M.: "Reflexiones en torno a la reforma de la normativa contable del Código de Comercio". Crónica Tributaria, nº 6, 1972, p. 149-164.

Una única referencia, exigua, desde luego, a aspectos materiales, era la contenida en la norma relativa al inventario que debe de formar el comerciante al tiempo - de dar principio a sus operaciones (23) en la que se indicaba que la relación exacta del dinero, valores, créditos, bienes muebles e inmuebles, mercaderías y efectos - de todas clases (24) debería de ser apreciada en su valor real. La doctrina más cualificada, en su interés de hacer prevalecer el principio de la máxima protección de acreedores, identificaba valor real con valor objetivo (25) - justificando así el criterio del precio o coste de adquisición como garantía máxima de terceros.

La profunda divergencia entre realidad social y derecho contable se evidencia claramente si consideramos - que hubo de esperarse hasta 1973 para ver aparecer, y - aún de manera tímida, criterios de contabilidad material en nuestro Código de Comercio. En efecto, mientras que - la teoría institucional de la sociedad estaba consolidada, reconociendo la transcendencia social de la persona

---

(23) Art. 37.

(24) En relación incompleta e inexacta. Vid. GARRIGUES, J.: "Curso ..." Op. cit. pág. 214 y ss.

(25) Expresión que en la reforma del título III del libro I ha sido sustituida por la de valoración con arreglo a criterios objetivos que garanticen los intereses de terceros y siguiendo los principios que exige una ordenada y prudente gestión económica de la empresa. Vid. GARRIGUES Y DIAZ CAÑABATE, J.: "Curso..." Op. cit. pág. 212, donde se justifica la relación entre criterios objetivos y garantía de acreedores.

jurídica (26) y en un momento histórico en el que, como hemos visto, tanto la doctrina como las declaraciones de principios habían reconocido la necesidad del establecimiento previo de objetivos en relación con los requerimientos de los usuarios, nuestra normativa contable contenida en el Código de Comercio continuaba situada en - consideraciones absolutamente formales referidas únicamente a la apariencia externa de los registros contables y de su producto final, los estados financieros.

Dos consideraciones adicionales hay que hacer con respecto a esta situación: de un lado, la escasa atención que en la primitiva regulación se prestaba a los estados financieros y de otro, la clara obsolescencia de las normas contables, incluso desde el punto de vista formal.

En efecto, si la contabilidad se concibe como un - sistema de prueba de la situación deudora o acreedora del comerciante, enfocada todo lo más a la defensa de los intereses de acreedores, nada tiene de extraño la preeminencia de la forma sobre el contenido. Y la forma, en conse-

---

(26) Como ya indicábamos en anteriores capítulos, la teoría contractual pura cede ante la teoría institucional. En la primera de dichas teorías se considera que la voluntad de los socios es - de carácter soberano y que la finalidad de las sociedades anónimas se centra en la defensa de los intereses de los accionistas; mientras que la segunda de las teorías mencionadas, que - ha adquirido una gran preponderancia, sostiene que las sociedades anónimas, en cuanto instituciones, deben dirigirse a la defensa de todos los intereses relacionados con los entes sociales. ARANA GONDRA, F.J.: "La Censura de Cuentas en las Sociedades Anónimas". ICJCE, Madrid, 1976.



cuencia con esta concepción, se centra más en el propio registro que en la manifestación sintética a terceros de los resultados del mismo. Bajo este punto de vista es lógico que la primitiva redacción del Código sólo contenga una referencia a la obligación de confeccionar y extender en el libro de Inventarios y Balances, el Balance general de sus negocios, con los pormenores expresados en el artículo -dedicado primordialmente al inventario- de acuerdo con los asientos del Diario, sin reserva ni omisión alguna, bajo su firma y responsabilidad (27). Ninguna referencia a la cuenta de resultados ni, desde luego, a la posible publicidad de las cuentas anuales. Antes bien, parece claro que el pretendido y celosamente guardado secreto legal de los libros (28) contables se haya extendido en cierta manera en la práctica a los estados financieros, haciendo partícipes del carácter privado de los registros a aquéllos estados y olvidando así su carácter público.

---

(27) Art. 37.

(28) Así, el artículo 45 prescribía: No se podrá hacer pesquisa de oficio por Juez o Tribunal ni Autoridad alguna para inquirir si los comerciantes llevan sus libros con arreglo a las disposiciones de este Código, ni hacer investigaciones o examen general de la contabilidad en las oficinas o escritorios de los comerciantes. Seguidamente los dos siguientes artículos se --destinaban a completar la regulación del secreto. Por su parte, el art. 46 afirmaba que tampoco podrá decretarse a instancia de parte la comunicación, entrega o reconocimiento general de los libros, correspondencia y demás documentos de los comerciantes, excepto en los casos de liquidación, sucesión universal o quiebra. Y a continuación, el artículo 47: Fuera de los casos prefijados en el artículo anterior, sólo podrá decretarse la exhibición de los libros y documentos de los comerciantes a instancia de parte o de oficio, cuando la persona a que pertenezcan tenga interés o responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibición, fórmula esta última que ha pasado literalmente a la nueva redacción del Código.

En segundo lugar, ya hemos indicado la obsolescencia de las normas legales, cuyos efectos sintetiza Garrigues indicando que, por una parte, el ritmo y el volumen de la actividad económica se han incrementado de tal manera que es difícil, si no imposible que las empresas -principalmente las grandes empresas- puedan llevar una contabilidad conforme a las exigencias del Código de Comercio. Por otra parte, los avances técnicos han venido a ofrecer soluciones al nuevo ritmo de los negocios, pero estas soluciones no responden tampoco a los requisitos formales de nuestros textos legales.

En resumen, que el Código adolecía de dos defectos fundamentales: el olvido de la importancia de los estados financieros en orden a la satisfacción de intereses de terceros en general y la inoperancia de unas normas concebidas para registros manuales, en un momento en que la técnica ofrecía otras soluciones mucho más operativas. La reforma del Código de Comercio acometió estos extremos aunque, como veremos más adelante, con resultados poco satisfactorios.

## LA REFORMA DEL CODIGO DE COMERCIO

Los aspectos formal y material han sido abordados por la Ley de 21 de julio de 1973, que reforma el título III del libro I del Código de Comercio (29). Sin embargo, y a pesar de haber contemplado aspectos sustanciales, parece que sigue prevaleciendo el carácter formal, al constituir principal preocupación la búsqueda de un sistema flexible que consintiera a todo comerciante o empresario mercantil adaptar su contabilidad a la naturaleza de su actividad, tal como indica la exposición de motivos de la Ley, aunque al mismo tiempo ofreciera ciertas garantías -en expresión del indicado preámbulo- sobre su veracidad.

No es nuestro objeto, en este trabajo dedicado a una visión más sustancial que formal del tema principios el examen en extensión de los cambios en dicho segundo aspecto. Bastenos decir que tiende a la simplificación del registro contable, ante la inaplazable necesidad de la adaptación de tales materias a las circunstancias actuales, teniendo en cuenta el gran desarrollo de la vida mercantil y el advenimiento sucesivo de la mecaniza-

---

(29) Un amplio comentario de la reforma puede encontrarse, además de los trabajos ya citados en este capítulo, en CUESTA RUTE, J.M.: "La Contabilidad en el Código de Comercio". REFC nº 4

ción y de la electrónica que hacen imposible mantener con carácter general el principio de la llevanza manual de libros contables (30). Como consecuencia, se suprimen los libros mayor y copiador como obligatorios, se simplifica el requisito de la legalización y se establece la posibilidad de que ésta se realice a posteriori, con lo que evidentemente se gana en agilidad con la reforma, aunque, según una cualificada opinión doctrinal, proveniente del ámbito jurídico, acaso implique un cierto detrimento o sacrificio de las garantías de seguridad que ofrecía el régimen legal derogado (31).

En esta línea de simplificación, se establece que la contabilidad podrá ser llevada por el propio comerciante o por personas debidamente autorizadas (32); parece que la nueva redacción ha querido dejar traslucir no ya simplemente que los comerciantes pueden llevar libros por sí mismos o por medio de sus dependientes, como apuntaba su precedente, sino que es lícito que los comerciantes confíen a empresas o profesionales independientes la llevanza de su contabilidad (33). También se reduce la extensión del artículo referido a la teneduría de los libros, especialmente en lo que respecta a la co

---

(30) Exposición de motivos de la Ley.

(31) URÍA, R.: "Derecho Mercantil". Op. cit., pág. 80.

(32) Art. 35.

(33) SANCHEZ CALERO, F.: "Instituciones de Derecho Mercantil". Ed. Clares. Valladolid, 1974.

rección de errores (34), a la vez que se limita a cinco años el plazo de conservación obligatoria de los libros, correspondencia, documentos y justificantes (35). Para el libro diario, se admite la anotación conjunta - de los totales de las operaciones por períodos no superiores al mes, a condición de que su detalle aparezca - en otros libros o registros concordantes (36). Asimismo es interesante reseñar que los efectos probatorios de - la contabilidad, ya restringidos de hecho por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, se limitan ahora a la - apreciación por los Tribunales, conforme a las reglas - generales del Derecho (37).

Más adecuado a nuestros objetivos es el comentario de las normas de contabilidad material en sentido - estricto, a las que hay que añadir el reconocimiento de la verificación por experto titulado superior (38) y la ampliación y regulación de los casos en los que procede la comunicación, entrega o reconocimiento general de - los libros (39) sin perjuicio del secreto de la contabilidad, que se reconoce y ampara (40).

---

(34) Los artículos 43 y 44 se refunden en uno, el 44, en el nuevo texto legal.

(35) Art. 45.

(36) Art. 43.

(37) Art. 47, que sustituye a la regulación casuística del anterior artículo 48.

(38) Arts. 41 y 42.

(39) Arts. 48 y 49.

(40) Una ampliación acerca de la problemática de la verificación en el Código de Comercio puede encontrarse en los siguientes trabajos: FERNANDEZ PEÑA, E.: "Auditoría de Estados Contables según la nueva redacción de los artículos 41 y 42 del Código de Comercio". RTC nº 323. Nov. 1975; PONT MESTRES, M. "Reflexiones

La nueva redacción del título III del Libro I, -  
aún cuando incluya normas sustantivas, puede decirse -  
que continúa impregnada de la intención de asegurar los  
intereses de terceros, aunque se reconozcan los princi-  
pios que exige una ordenada y prudente gestión económi-  
ca de la empresa (41). No se aparta en exceso el Código,  
por tanto, de la concepción legalista, aunque en la ex-  
presión intereses de terceros puedan incluirse también  
los meramente informativos, sin necesidad de que exista  
una relación deudor-acreedor, sino que cabría, en con-  
cepción amplia, interpretar que el interés puede ampa-  
rar la protección de una posible inversión o del tráfi-  
co mercantil en general. Al igual que en su predecesor,  
se echa de menos una norma que mencione la publicidad -  
de los estados financieros con carácter general.

Como objetivo para el balance y la cuenta de re-  
sultados se establece el de reflejar con claridad y -  
exactitud la situación patrimonial de la empresa y los  
beneficios obtenidos durante el ejercicio o las pérdi-  
das sufridas. Para el cumplimiento de esta finalidad se

---

... (pág. ant.) ..." Op. cit.; FERNANDEZ NIETO, R.: "La Censu-  
ra de cuentas según la reforma del título III del Código de -  
Comercio". REFC. nº 6; CUESTA RUTE, J.M.: "La Contabilidad -  
en el Código ...", Op. cit.; SANCHEZ CALERO, F.: "La censura  
de cuentas y la verificación contable prevista en el Código -  
de Comercio". RTICJCE. nº 2, 1975; LANCUENTRA BUERBA, A. y -  
PUERTA MATACHANA, A.: "La Auditoría en la reforma del ordena-  
miento contable del Código de Comercio y su aplicación al Plan  
Nacional de Contabilidad". Ponencia en el II Congreso Nacional  
del ICJCE. Edición del propio Instituto. Madrid, 1976, págs.  
307 a 349 y TUA PEREDA, J.: "Estados financieros...". Op. cit.  
págs. 281 y ss.

(41) Art. 39.

enuncian un conjunto de normas que se centran con carácter exclusivo en la valoración y que pueden ser formulados como los principios de objetividad valorativa, garantía frente a terceros, prudencia valorativa, ordenada y prudente gestión económica y continuidad (42).

Con excepción del principio de continuidad, para el que se ofrece una breve definición (43), los restantes, incluido el de claridad están sólo enunciados y no concretados, perteneciendo, por tanto, a la categoría - de conceptos jurídicos indeterminados. Hay que tener en cuenta que los cinco principios valorativos se recogen en un sólo artículo, cuyo tenor literal es el siguiente: Sin perjuicio de lo establecido por leyes especiales, - las partidas del balance se valorarán con arreglo a criterios objetivos que garanticen los intereses de terceros y siguiendo los principios que exige una ordenada y prudente gestión económica de la empresa. Habrá de mantenerse una continuidad en los criterios de valoración que no podrán ser variados sin causa razonada, que deberá expresarse, en su caso, en el propio libro de inventarios y balances.

---

(42) Vid. BUENO CAMPOS, E.; LARRIBA DIAZ-ZORITA, A. y PIZARRO MONTERO, T.: "Normativa legal ...". Op. cit. págs. 145 y ss.

(43) Art. 39.

Nada se establece como explicación del concepto de claridad y exactitud, excepto la exigencia de que la contabilidad ha de ser ordenada y adecuada a la actividad mercantil (44), a la vez que la exactitud parece - que debe de vincularse con un adecuado proceso cuantitativo y cualitativo de registro entre cuyos criterios - inspiradores hay que incluir los principios de valoración indicados. La expresión claridad y exactitud no - difiere de la fórmula utilizada por otros códigos de - la europa continental (45) e incluso de las habituales en prácticas anglosajonas (46).

---

(44) Art. 33.

(45) Así, por ejemplo, el artículo 2423 del Codice Civile italiano, que afirma que del balance y de la cuenta de resultados debe de obtenerse con "chiarezza e precisione la situazione patrimoniale della società e gli utili conseguiti o le perdite sofferte" fórmula que el artículo 38 de nuestro Código recoge literalmente. Puede encontrarse un comentario a estas expresiones del Codice Civile italiano en NUTI, L.: "La chiarezza e la precisione nei bilanci". RIREA. Anno LXXIX, nº 9 y 10. Sep. Oct. 1979; también, con respecto al Code de Commerce francés, GORE, P.: "Les Notions de régularité et de sincérité des comptes". RFC. Abril, 1973.

(46) La conocida expresión "true and fair view" que ha sido traducida por imagen fiel, tendría una equivalencia más literal en "verdadera y clara". En la Companies Act de 1929 se recogía la expresión equivalente: "true and correct", mientras que la vigente Companies Act de 1948 afirma en su Art. 149: "Every balance sheet of a company shall give a true and fair view of the state of affairs of the company as at the end of its financial year, and every profit and loss account of a company shall give a true and fair view of the profit or loss of the company for financial year", frases que no distan en exceso de las contenidas en nuestra legislación mercantil. La peculiaridad del derecho anglosajón no estriba en un concepto diferente de la imagen fiel, sino en la preferencia de esta verdad y claridad sobre las disposiciones de la norma legal, de tal manera que si estas no conducen a la imagen fiel, deben de dejar de aplicarse para asegurar la consecución aquélla.



La objetividad valorativa tampoco está explícita da, como no sea en relación con los restantes principios, es decir, con la garantía de intereses de terceros, según una ordenada y prudente gestión económica. Hay que recordar que, en orden a la valoración, la doctrina mercantilista vincula la protección a acreedores con el criterio del menor valor, que asegura a aquéllos una mayor retención de valores en el patrimonio social (47) a través de la función jurídica de retención que realiza el capital social; pero no es menos cierto que esta doctrina olvida que en un marco inflacionista el criterio más objetivo, el histórico, puede propiciar - la descapitalización de la empresa, con el evidente de trimento de su capacidad para hacer frente a sus compromisos con terceros.

La determinación de quienes hayan de ser los ter ceros cuyos intereses se garanticen tampoco es de fácil concrección (48). Una primera aproximación situaría en este término a los acreedores de la empresa, en aplica ción de la interpretación doctrinal aludida. Además, - habría que incluir los intereses de un amplio espectro de usuarios actuales y potenciales de la información - de la entidad, e incluso la ampliación creciente de la

---

(47) GARRIGUES Y DIAZ-CAÑABATE, J.: "Curso ..." Op. cit., pág. 530.

(48) No es extraño, por tanto, que los mencionados autores BUENO, E., LARRIBA, A. y PIZARRO, T.: "Normativa legal ..." Ob. cit. págs. 51 y 52 se pregunten ¿quienes son los terceros respecto de la empresa? sus socios, sus acreedores, sus empleados, el fisco, etc. todos son terceros, cada uno de ellos con sus pe culiars facetas e intereses que raramente estarán armoniza-

responsabilidad social de la misma, (de la que es buen exponente la corriente actual en torno al balance social), que ocasiona no pocos problemas a la hora de establecer definiciones del campo de actuación y del orden de prioridades en que estas actuaciones deben llevarse a cabo, puesto que la sensibilización social ante los diferentes problemas es diversa en unos grupos u otros (49). La fórmula indefinida de los intereses de terceros podría ser buena para poder acoger en ella las cambiantes y crecientes motivaciones de aquellos grupos, aunque no parece probable a tenor del resto del articulado del Código reformado, que ésta haya sido la ratio legis determinante de la expresión.

Además de la referencia a la ordenada y prudente gestión económica, el Código define el principio de continuidad, al que ya nos hemos referido.

Una apreciación global de las normas sustantivas introducidas en la reforma pone de manifiesto su clara parquedad, teniendo especialmente en cuenta la ausencia hasta el momento de un desarrollo reglamentario de las mismas y la insuficiencia de las leyes especiales.

---

(49) ARDERIU GRAS, E.: "El Balance Social: integración de objetivos sociales en la empresa". Discurso de ingreso en la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras. Publicación de la propia Academia. Barcelona, 1980, pág. 25.

Ninguna referencia se contempla en el articulado del Código al Plan General de Contabilidad, a pesar de ser su aparición anterior a la publicación de la Ley reformadora, mientras que las Leyes de Sociedades Anónimas y de Responsabilidad limitada nacieron con muy poca vida. El Derecho contable de nuestro país está exigiendo la existencia de una ley contable marco, que englobe, coordine y aglutine las restantes disposiciones mercantales, Plan Contable incluido. De este aspecto nos ocuparemos en el último epígrafe del capítulo siguiente.

## LA REGULACION CONTABLE PARA LAS SOCIEDADES ANONIMAS

### LA LEY DE SOCIEDADES ANONIMAS

A pesar de la importancia que en esta ley especial tienen el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, la memoria explicativa y la propuesta de distribución de beneficios, documentos que constituyen uno de los pilares básicos del derecho de información del accionista, su regulación sustantiva también puede calificarse de insuficiente, aún cuando la trascendencia de esta materia no pasó desapercibida al legislador, que puso de manifiesto que el balance de estas sociedades interesa no sólo a los accionistas y a los acreedores, sino al Estado y al público en general (50). Claro que, como indica Rubio y García Mina, después de esta última afirmación y de la que el Código de Comercio guardaba absoluto silencio sobre el tema fundamental del balance, no deja de sorprender la supresión de la única norma que en este punto contenía el Código: la publicación anual obligatoria en la Gaceta del balance detallado de las compañías anónimas, expresan

---

(50) Exposición de motivos de la LSA, en la que también se afirma: Un balance bien formado garantiza a la sociedad la estabilidad de su capital, al hacer imposible el reparto de dividendos ficticios; - permite a los accionistas conocer fielmente los resultados del ejercicio y, por ende, la posibilidad de censurar con pleno conocimiento de causa la gestión de los administradores y, por último, ofrece al tercero que contrate con la sociedad una representación exacta de la garantía que ésta ofrece para responder del cumplimiento de las obligaciones que ha contraído o va a contraer a su favor. La regulación de esta materia ... no sólo se imponía como remedio adecuado para corregir posibles abusos ... sino por propia exigencia de la naturaleza de la sociedad anónima portante de la economía nacional.

do el tipo a que se calculan sus existencias en valores y toda clase de efectos cotizables (51).

En el sistema de nuestra Ley de Sociedades Anónimas, - los administradores están obligados a formular en el plazo máximo de cuatro meses después del cierre del ejercicio, el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, la propuesta de distribución de beneficios y la memoria explicativa (52). A continuación, estos documentos se someten al exámen de los accionistas censores (53) y se ponen a disposición de los socios, quince días antes de la Junta General (54) como - ejercicio de su derecho de información, que ha de permitir además, la aprobación de estos documentos (55).

La Ley, con estos preceptos de derecho necesario, pretende la consecución de diversos objetivos (56): en primer lugar, reiterar la necesidad, contenida en el Código de Comercio, de que la sociedad establezca su contabilidad de - acuerdo con los preceptos del mismo. En segundo lugar, que los documentos contables reflejen con claridad y exactitud la situación patrimonial general de la sociedad y el resultado del ejercicio. En tercer lugar, que todos estos documenen

---

(51) Se refiere al artículo 157 del Código de Comercio, derogado por la LSA. RUBIO Y GARCIA MINA, J.: "Curso de Derecho de Sociedades Anónimas". Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1967, pág. 325.

(52) Art. 102.

(53) Art. 108.

(54) Art. 110.

(55) Art. 50.

(56) BROSETA PONT, M.: "Manual de Derecho Mercantil". Ed. Tecnos. Madrid 1972, pág. 248 y 249.

tos estén redactados de tal modo que de su lectura pueda obtenerse una exacta representación de la situación de la sociedad y de la marcha de sus negocios. Finalmente, que estos elementos contables, sobre los cuales los accionistas pueden ejercer su derecho de información y los Censores de Cuentas su control, permitan a los accionistas aprobar o rechazar la propuesta de los administradores en la Junta General y aprobar o censurar, en su caso la labor por ellos desarrollada durante el ejercicio económico anterior.

Por tanto, los documentos contables cumplen varias importantes funciones en el sistema establecido por la Ley de Sociedades Anónimas. Sirven para obtener, tanto a efectos internos como externos, una representación exacta de la situación económica de la compañía y del curso de sus negocios(57)

---

(57) Art. 102 de la LSA. El sistema, en cuanto a documentos exigidos, es esencialmente similar al que rige en Derecho Comparado, aunque su contenido esté muy lejos de los requerimientos europeos, como tendremos ocasión de ver. En Alemania la AktG de 6.9.65, exige la presentación anual del balance (Art. 151), cuenta de pérdidas y ganancias (Art. 157) y la memoria anual (Art. 160). Idénticos documentos se exigen (Art. 2423) en el Codice Civile italiano. Algo más exigente es la Ley de Sociedades Comerciales francesa de 24.7.66, que siguiendo la línea del Plan Comptable Général exige los siguientes extremos: (Art. 340) 1.- inventario de los diversos elementos del activo y del pasivo, al cierre del ejercicio; 2.- cuenta de explotación; 3.- cuenta de pérdidas y ganancias; 4.- balance; 5.- informe acerca de la situación de la sociedad y su actividad en el ejercicio. El Proyecto de Estatuto de la Sociedad Anónima Europea incluye (Art. 148) además del balance, cuenta de pérdidas y ganancias y anexo, un cuadro de financiamiento, al que hay que añadir el informe de gestión (Art. 195). Idénticos requisitos, excepto el estado de origen y aplicación de fondos, se exigen en la Cuarta Directriz de la CEE (Art. 2). Pueden encontrarse abundantes referencias al derecho comparado europeo en estas materias en VELASCO ALONSO, A.: "La Ley de Sociedades Anónimas. Anotaciones y concordancias". Ed. de Derecho Reunidos. Cuarta Edición. Madrid, 1976, y en BERGAMO LLABRES, A.: "Sociedades Anónimas. Las Acciones". Ed. del autor, Madrid, 1970. Con respecto a los textos comunitarios incluido el Proyecto de Estatuto de S.A.E. puede verse: GIRON TENA, J.: "Estudios y textos de Derecho de Sociedades de la CEE". Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, 1978; MONTESINOS JULVE, V.: "Las normas de contabilidad en la CEE". M<sup>o</sup> de Hacienda, Inst. Planif. Contable, Madrid, 1980 y TUA PEREDA, J.: "Estados financieros..." Op. cit.

Además, mediante el balance y la cuenta de resultados, se pretende defender la integridad del capital social, al establecerse la prohibición de repartir dividendos sobre las acciones en razón de beneficios realmente obtenidos o de reservas expresas de efectivos de libre disposición, siempre que el valor del activo no sea inferior al capital social - (58), extremos que evidentemente se obtienen y confirman de los estados financieros anuales.

Por último, los documentos aludidos son la forma en que los administradores rinden cuentas a los accionistas del uso de la gestión social, permitiéndoles el ejercicio del derecho del voto basado en el sustento informativo necesario e imprescindible para que su declaración de voluntad pueda hacerse con conocimiento de causa. Los estados financieros son pieza importante, aunque desde luego, no única en la censura y aprobación de la gestión social (59). También el balance sirve de base (60) para la determinación de la participación social de los socios que hagan uso del derecho de separación por causa de cambio de objeto de la sociedad, transformación o fusión de la misma (61).

---

(58) Art. 107.

(59) Art. 50.

(60) VELASCO ALONSO, A.: "La Ley de Sociedades Anónimas ..." Op. cit., pág. 473.

(61) Arts. 85, 135 y 144.

### Disposiciones generales: la claridad y exactitud

De acuerdo con la Ley de Anónimas, la Contabilidad cerrada en cada ejercicio reflejará con claridad y exactitud la situación patrimonial de la sociedad y los beneficios obtenidos durante el ejercicio o las pérdidas sufridas. El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria se redactarán de modo que con su lectura pueda obtenerse una representación exacta de la situación económica de la compañía y del curso de los negocios (62). Ya hemos indicado al comentar el Código de Comercio, que esta expresión no difiere esencialmente de sus paralelas "sincerité et régularité" del Code de Commerce francés, "chiarezza e precisione" del Codice Civile italiano e incluso de la "true and fair view" -- consagrada por la práctica anglosajona. Las diferencias hay que buscarlas más bien en la forma en que se llegan a determinar aquéllos principios y, en especial, en los posibles efectos jurídicos que pueda ocasionar el apartarse de la -- norma legal.

En este sentido, el derecho continental europeo, en el que, lógicamente se incluye el español, se caracteriza -- porque para la consecución de la claridad y exactitud contable, se enumeran unas normas taxativas (63) de obligado cum

---

(62) Art. 102.

(63) La falta de requisitos necesarios marcados por la ley en la presentación de balances y rendición de cuentas por los administradores impide la aprobación de su gestión por la Junta y por tanto -- el acuerdo de la misma es nulo de pleno derecho por contrario a -- la Ley. Vid. S.T.S. de 7.10.70, de uno de cuyos considerandos ha sido extraída la frase precedente.



plimiento, con muy pocas posibilidades, por no decir ninguna, de apartarse de ellas (64). En cambio, el derecho anglosajón, que ahora ha impregnado los textos contables comunitarios, establece, junto a la exigencia de ofrecer una "true and fair view" de la empresa, un importante corolario: la preferencia de este espíritu sobre la norma predeterminada, de tal manera que si ésta aparta a los estados financieros de la deseada imagen fiel, debe de abandonarse el precepto (65). En cambio, en nuestra Ley de Sociedades Anónimas se presume que la observancia de determinados requisitos de presentación y valoración establecidos por la ley (66) es condición necesaria y suficiente para alcanzar la deseada claridad y exactitud.

Pero ambos conceptos se presentan como indeterminados. Para responder a cuando debe de considerarse que existe claridad en las cuentas sociales parece que la ley requiere -- que pueda obtenerse una representación exacta de la situa-

---

(64) Como no sea para mejorarlas, en el sentido reiterado por nuestra doctrina y jurisprudencia. Vid. entre otros, las S.T.S. de 3.5. 1956 y de 7.6.1963 que se recogen más adelante a pie de página.

(65) Art. 1.- El principio de la imagen fiel se enuncia en los siguientes términos en el artículo 2 de la IV Directriz de la CEE: 3. Las cuentas anuales deberán dar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad. 4. Cuando la aplicación de la presente directriz no sea suficiente para dar la imagen fiel señalada en el párrafo 3, se suministrarán informaciones complementarias. 5. Si, en casos excepcionales, la aplicación de una disposición de la presente directriz se manifiesta incompatible con la obligación prevista en el párrafo 3, se considerará que tal disposición no es aplicable, a fin de que se dé la imagen fiel en el sentido del citado párrafo. Todo lo cual se mencionará, explicando su motivación, en el anexo, e indicando también su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados.

(66) Arts. 103 a 105.

ción (67). Con ello, el concepto de claridad es más amplio e incluye también la exactitud.

Por otro lado, la claridad requiere también de un esquema mínimo para las cuentas anuales, que, como sabemos, - viene determinado por la propia ley, en la que en sucesivas reglas se fijan los modelos a seguir para balance y cuenta de resultados. Pero estos esquemas han de ser interpretados, a su vez, de acuerdo con el principio de claridad (68), de tal manera que han de ser ampliados en los casos en que con la transcripción pura y simple de los preceptos de la ley - no resulten claros el balance o la cuenta de resultados (69). Así pues, hay que interpretar que en orden a la claridad, - las partidas mencionadas por la ley deben de ser detalladas y subdivididas cuando así lo exija la naturaleza de los negocios (70) hasta que consiga establecerse una representación completa de la situación de la entidad y de sus resul-

---

(67) GARRIGUES Y DIAZ CAÑABATE, J. : "Curso ..." Op. cit. pág. 528.

(68) SANCHEZ CALERO, F.: "Instituciones'..." Op. cit. pág. 226.

(69) Esta es, como ya hemos indicado, la posición de nuestro Tribunal Supremo en reiterada jurisprudencia. Vid. S.T.S. de 3 de mayo de 1956 en uno de cuyos considerandos se afirma que la exigencia de una determinada estructuración por partidas y cuentas separadas ... no puede tener otro alcance ... que servir de guía a la que deban aproximarse cuanto puedan las cuentas de las sociedades - anónimas, pero en modo alguno un esquema rígido e inflexible de aplicación obligatoria y sin excepción... Por su parte, y tras - recoger el carácter mínimo de estas normas, la S.T.S. de 7.6.1963 afirma que dichas reglas significan una cierta elasticidad para acomodar a las normas legales los muy diferentes tipos de actividad...

(70) RUBIO GARCIA MINA, J.: "Curso ..." Op. cit. pág. 329.

tados. Pero no es menos cierto que aun cuando puedan contemplarse estas normas con cierta flexibilidad, no por eso deben de dejar de respetarse los mínimos requeridos (71) que, por tanto, aparecen con carácter imperativo, como tales mínimos, que, en principio, presumen la claridad de balance y cuenta de resultados (72).

También parece lógico interpretar que el principio de claridad supone los de unidad y continuidad, ya que la representación que se obtenga del proceso contable debe de - proporcionar una visión explícita y congruente del ejercicio, tanto en el conjunto de las distintas ramas o establecimientos de la empresa como respecto de los períodos anteriores (73), pudiendo derivarse incluso del principio de claridad la obligación de poner de manifiesto la transgresión a estos principios cuando se produzca. Aún reconociendo la validez de esta interpretación sería recomendable que,

- 
- (71) Así lo indica la ya referida S.T.S. de 7.6.63 en la que, tras considerarse la aplicación flexible por la sociedad, se afirma que ésta no puede llegar en modo alguno a modificar a capricho la norma legal sustrayendo partidas que deben figurar inexcusablemente y mezclando conceptos que enturbien la claridad y precisión que la ley exige para que los accionistas tengan pleno y cabal conocimiento de la marcha económica de la empresa...
- (72) La oscuridad del balance, alegada como irregularidad contraria al Art. 102 de la LSA sólo puede prosperar cuando se demuestre en - qué consiste la falta de claridad. Vid. S.T.S. de 25.1.1968.
- (73) RUBIO Y GARCIA MINA, J.: "Curso de Derecho ..." Op. cit. pág. 329 y 330, que añade que no hace falta, al menos en el sistema de - nuestra LSA, un precepto expreso ... para imponer a través de varios ejercicios la identidad de los criterios de valoración. Lo exige la claridad del balance y la representación comparativa de los resultados. Si por circunstancias justificadas se aplican criterios distintos en uno u otro ejercicio, deberán aparecer claramente los motivos y el sistema de reducción de uno a otro criterio.

al igual que lo hacen otros textos jurídicos europeos, nue  
tra ley hubiera recogido explícitamente estos y otros crite  
rios, que pueden englobarse en la categoría de los razona -  
bles, con lo que podría haberse evitado la vacilación doctri  
nal así como la necesidad de recurrir a la interpretación ju  
risprudencial (74).

La exactitud referida en la Ley de Sociedades Anónimas también plantea problemas de interpretación, especialmente en cuanto la valoración en el balance no es nunca el resultado de un cálculo aritmético, sino un juicio estimativo, el cual, aún siendo consecuencia de una apreciación de buena - fe, esta siempre sometido al influjo de todos los riesgos y probabilidades inherentes a la especulación mercantil (75).

La fórmula de la claridad y exactitud adoptada por la Ley de Sociedades Anónimas es paralela a la expresión conte  
nida en el Código de Comercio, y también ha dado lugar a - abundante doctrina jurisprudencial exigiendo este requisito (76) que, por otro lado, era el único material contemplado por la primitiva redacción del Código antes de la reforma(77).

---

(74) Realmente abundante al respecto del Capítulo VI de la LSA, desde épocas recientes a su promulgación. Una recopilación y selección de esta jurisprudencia puede encontrarse en SCHOP SANTOS, E.: "Legislación y estudio práctico de Sociedades Anónimas" Bosch, Barcelona, 1967 y en CARRERA GIRAL, J.: "La Ley de Sociedades Anónimas y su interpretación por el Tribunal Supremo" Ed. CYMYS. Barna, 1976

(75) GARRIGUES Y DIAZ CAÑABATE, J.: "Curso..." Op. cit. pág. 210.

(76) Vid. Sentencias de 3.5.56, 28.4.60, 13.10.62 y 8.6.71. En esta última se afirma que la exactitud y claridad requieren que balance, cuenta de resultados y memoria explicativa sean fiel reflejo de - la situación patrimonial de la empresa, sin que haya que recurrir a los libros contables de la entidad.

(77) Cuyo artículo 37 exigía al Inventario inicial contener la relación exacta de los bienes de activo, de las deudas y obligaciones pendientes, así como la diferencia exacta entre el activo y el pasivo.

La doctrina ha equiparado por lo general exactitud con veracidad, afirmando que la ley ha preferido el primer término, a pesar de ser menos exigente que el segundo, ya que el principio de la veracidad del balance es sólo una aspiración ideal que ninguna ley podría formular coactivamente (78). Pero con ello podría interpretarse erróneamente que exactitud significa sólo concordancia con los registros contables, con lo cual se daría una visión realmente estrecha del principio de exactitud. Porque, como también puede desprenderse de la propia sistemática del Capítulo VI de la Ley, la exactitud requiere de unos adecuados criterios cualitativos de valoración.

#### El modelo de balance

Una vez comentado el carácter, en relación con los principios de claridad y exactitud, con que se exigen los esquemas propuestos en la ley, cabe señalar que donde de forma evidente se pone de manifiesto la insuficiencia del sistema legal es en el contenido de los modelos mínimos para el balance y cuenta de resultados. Insuficiencia que se hace más palpable en la comparación de su normativa con los preceptos concordantes de la legislación comparada, con la situación de la práctica en el país y, en especial, con los

---

(78) GARRIGUES, J. y URÍA, R.: "Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas". Madrid, 1976. Tomo II, pág. 327 y GARRIGUES, J.: "Curso...". Op. cit. pág. 528.

avances posteriores experimentados en el campo de la normalización contable, especialmente a partir de la publicación del Plan General y de sus adaptaciones sectoriales.

Más que un comentario pormenorizado del contenido de cada una de las partidas del modelo de balance (79), baste con indicar que los quince conceptos de activo y los siete de pasivo se expresan sin ordenación ninguna (80) y con un nivel irregular de agregación contable (81) dándose entrada incluso a posibilidades de registro anacrónico, con partidas sin contenido económico, jurídico ni contable (82) tales como el importe en el activo de las obligaciones amortizadas, si en el pasivo figura el de las obligaciones emitidas. Por otro lado, los vínculos con empresas del grupo o con aquellas con las que, sin serlo, la sociedad mantiene relaciones de inversión o aun de otro tipo, están completamente ausentes de la Ley de Sociedades Anónimas y, por tanto, del modelo del balance. En sus rúbricas, se pone de manifiesto un claro interés jurídico, exigiendo la presentación separada, de partidas de origen legal, tales como las acciones propias de la sociedad o la reserva legal. Con res

- 
- (79) Que puede encontrarse, entre otros, en PELLETIER, A.: "Interpretación práctica de la Ley de Sociedades Anónimas". Publicaciones -- Técnico Mercantiles. Madrid, 1972, págs. 176 y ss.
- (80) Como si hubieran sido transcritas a medida que el legislador las fuera recordando. BUENO CAMPOS, E. y otros: "Normativa ..." Op. cit., pág. 106.
- (81) El modelo de balance es una adaptación del contenido del artículo 2424 del Codice Civile italiano
- (82) FERNANDEZ PENA, E.: "Formulación y Análisis de Estados Contables". Samsa y Treuhand auditores, S.A. Madrid, 1977, pág. 70.

pecto a esta última, también se exige mostrar por separado los bienes afectos a la reserva legal, concepto que nunca ha sido desarrollado y que por lo tanto se mantiene en la más absoluta de las inoperancias (83).

- 
- (83) Contrasta esta normativa, como ya hemos indicado, con los modelos previstos en otras leyes europeas de rango y contenido similar a nuestra Ley de Sociedades Anónimas. Quizá la más parecida a ella sea la contenida en el artículo 2424 del Codice Civile italiano que enumera catorce conceptos en el activo y once en el pasivo, que deben de ser indicados por separado. El artículo 151 de la -- AktG alemana presenta un completo esquema, propio más de un plan de cuentas que de una ley. En el activo se incluyen los siguientes epígrafes principales, que a su vez se subdividen en conceptos : I. Desembolsos no realizados de capital social. II. Inmovilizado (A. Bienes materiales y valores inmateriales y B. Activo financiero). III. Circulante (A. Existencias y B. Otros circulantes). IV. Cuentas de orden y V. Pérdidas del ejercicio. En el pasivo se incluyen I. Capital Social. II. Reservas expresas. III. Correcciones de valor del inmovilizado. IV. Fondos especiales de previsión. V. Deudas a medio y largo plazo. VI. Otras deudas. VII. Cuentas de orden y VIII. Beneficios. En un buen número de partidas, especialmente en las que reflejan relaciones de naturaleza financiera, se exige indicar por separado las relaciones del grupo o con empresas vinculadas por inversión financiera u otro tipo de dominio o control. Además, la AktG de 1965 recoge en el propio artículo 151 un conjunto de reglas generales sobre la confección del balance, mientras que en el siguiente, el 152, se contienen normas para determinadas partidas del balance. Similar contenido encierra el Título VI, presentación de las cuentas anuales, del Proyecto de Estatuto de la Sociedad Anónima Europea, artículos 148 a 222, que contiene las siguientes secciones: 1. Disposiciones generales. 2. Estructura de las cuentas anuales (con varias subsecciones concernientes a disposiciones generales, estructura del balance, disposiciones relativas a algunas partidas del balance, estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias y disposiciones relativas a ciertas partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias). 3. Reglas de Valoración. 4. Contenido del Anexo. 5. Contenido del informe de gestión. 6. Presentación de las cuentas de los grupos de sociedades. 7. Verificación. 8. Aprobación de las cuentas anuales. 9. Procedimiento judicial con respecto a las cuentas anuales y a la memoria de gestión. En cuanto al balance se admiten modelos en forma de estado y de -- cuenta, a la vez que se reglamentan esquemas reducidos, según el tamaño de la empresa, al igual que hace la IV Directriz de la Comunidad Económica Europea.

## La cuenta de resultados

Similares consideraciones hay que hacer con respecto a las indicaciones alusivas a la cuenta de pérdidas y ganancias contenidas en la Ley de Sociedades Anónimas (84). En cuanto a los ingresos, sólo se exige la separación entre los normales y los extraordinarios por un lado y, por otro, la presentación por separado de los fondos de reservas que se apliquen los fines para que fueron constituidas y los ingresos que se obtengan por la enajenación o liquidación de elementos patrimoniales que constituyan reservas ocultas o tácitas (85). Algo más explícito es el esquema para los gastos en el que se exige la presentación separada de los extraordinarios y los debidos a la actividad normal de la empresa, incluyendo dentro de éstos los satisfechos por salarios y sueldos, los pagos a administradores, las amortizaciones del activo, los seguros sociales, los impuestos, las pérdidas o gastos para cuya compensación se hayan aplicado las reservas, así como los demás gastos que sean corrientes en el tráfico de la empresa (86).

---

(84) Art. 105.

(85) En este caso, el modelo previsto por la LSA es una adaptación del contenido en la ley alemana de sociedades de 1937 que muy pronto fue sustituido por el incluido en la AktG de 1965.

(86) También aquí nuestra diferencia es notoria en relación con otros ordenamientos. Pueden verse al respecto el Art. 157 de la AktG alemana, que contiene el modelo de cuenta de resultados y las disposiciones generales para su confección, junto con el 158, que recoge normas particulares para alguna de sus partidas, así como la posibilidad de establecer modelos reducidos por las empresas de menor tamaño. Similares extremos aparecen en la IV Directriz, que posibilita cuatro modelos para la cuenta de resultados, dos en forma de cuenta y dos como estado, y en el Proyecto de Estatuto de Sociedad Anónima Europea.



## Los principios de valoracion

La Ley de Sociedades Anónimas establece un conjunto de reglas valorativas (87) enunciadas con carácter taxativo (88) y que giran en torno al criterio tradicional del precio o -- coste histórico. Ya hemos indicado que la doctrina mercantilista interpreta reiteradamente esta valoración como la más objetiva y prudente garantía de los intereses de acreedores.

El principio de prudencia, es, por tanto, prácticamente el único de entre los valorativos generalmente aceptados que puede encontrarse en las reglas de la ley, aunque no -- enunciado explícitamente. Prudencia que se manifiesta en el esquema general de elección del precio histórico, así como - en la preferencia del valor de mercado cuando este sea inferior a aquél. También derivan de este criterio prudente la - posibilidad de minorar el importe nominal de los créditos, - cuando disminuya la solvencia del deudor o las posibilidades de su cobro y el obligatorio saneamiento de la cartera de valores, cuando el precio que resulte de aplicar la cotización media del último trimestre supere al cambio de adquisición.

---

(87) Art. 104.

(88) Como claramente se deduce de la fórmula empleada en este artículo: "en la valoración de los elementos del activo deberán observarse - las reglas siguientes ...", que no admite excepción alguna que no - se fundamente en la prudencia valorativa.

No existe en la Ley de Anónimas referencia adicional alguna a los restantes principios de valoración que pudieran considerarse como razonablemente aplicables, y los que pudieran haber determinado la ratio legis han de suponerse en las normas enunciadas como reglas concretas de valoración. El concepto de empresa en marcha puede estar implícito en la necesaria amortización del inmovilizado, en proporción al tiempo que haya de utilizarse y/o a la disminución que sufra por su uso y disfrute. El principio de continuidad, ya hemos indicado que, en una interpretación amplia puede deducirse de la exigida claridad. Los criterios para afectar el resultado de una determinada transacción decantan por el principio del devengo, ya que se permiten las correcciones de valor en función del inferior precio de mercado en existencias y títulos o de los valores probables de cobro en los créditos.

#### EL ANTEPROYECTO DE REFORMA DE LA LEY DE SOCIEDADES ANONIMAS

Los avances de la normalización contable en nuestro país, especialmente desde que el Instituto de Planificación Contable elaborara el Plan General de Contabilidad, las corrientes mercantiles europeas, tanto nacionales como supranacionales y el convencimiento de que las cifras contables deben de trascender el interés de socios y acreedores para insertarse en un marco social en el que sirvan las necesidades informativas de un amplio espectro de usuarios han sido los constantes elementos presionadores sobre la regulación conta

ble de nuestra Ley de Sociedades Anónimas, haciendo deseable, en línea con el movimiento europeo (89) la reforma de la legislación de este tipo de sociedades, transformando el derecho subjetivo de información del accionista en un deber -- objetivo de la sociedad de informar al público en general, cuando se trate de sociedades que lleven sus acciones al tráfico bursátil, exigiendo, además, una escrupulosa claridad en la presentación de cuentas, con indicación detallada de las participaciones de las sociedades coordinadas o subordinadas (90).

Al objeto de atender la urgente necesidad de la reforma, se nombró un grupo de trabajo, en la Comisión General de Codificación del Congreso, por orden ministerial de 21 de abril de 1978. Esta Comisión compuesta por cuatro eminentes mercantilistas (91) concluyó su anteproyecto en mayo de 1979, momento a partir del que ha sido sometido a un período de dictamen, por diversas entidades y sectores afectados (92).

---

(89) Hay que señalar aquí que a pesar de la proximidad relativa de fechas, nuestra L.S.A. no puede incluirse, ni mucho menos, en el movimiento de reforma de la sociedad anónima, sino que más bien habría que incluirla, con un buen retraso, en el proceso de codificación de leyes especiales de comienzos de este siglo. En Alemania, la AktG de 1966 vino a enmendar la anterior Ley de Sociedades de 1937, que a su vez sustituyó a los preceptos sobre anónimas contenidos en los Códigos de 1861 y 1900. En Francia, la Ley de Sociedades Comerciales de 1966 sustituyó a la vetusta pero eficaz ley de 1867. Posteriormente se han elaborado algunos proyectos de reforma, entre los que destaca el proyecto de Ley de Cousté. Tampoco Italia ha permanecido ajena a esta inquietud, habiéndose producido varios intentos, de entre los que cabe mencionar además de los elaborados por De Gregorio y Tschopp, el proyecto Marchetti de 1973.

(90) GARRIGUES Y DIAZ CAÑABATE, J.: "Hacia un nuevo..." Op.cit. pág.197

(91) D. Joaquín Garrigues y Díaz Cañabate, D. Fernando Sánchez Calero, D. Manuel Broseta Pont y D. Alberto Bercovitz Rodríguez Cano.

(92) El Anteproyecto se ha ceñido básicamente a las directrices comunitarias y, en especial, a la IV en lo que respecta a las cuentas anuales.

No es nuestro objetivo el hacer un análisis profundo de este Anteproyecto, que se encuentra pendiente de discusión parlamentaria en el momento de redactar estas líneas, sino tan sólo el comentar brevemente cuales son las directrices generales de la reforma en el área contable y más concretamente en los principios contables contenidos en el mismo, que es de suponer hayan de conservarse, por más -- que el tenor literal del Anteproyecto pueda ser modificado.

Cuatro aspectos conviene subrayar en este sentido: el considerable aumento de los requerimientos informativos y de las reglas de contabilidad material; la introducción obligatoria para la Sociedad Anónima de la verificación por experto habilitado; la definición del grupo de sociedades y de otras formas de participación, con la consiguiente obligación en este caso de establecer estados financieros consolidados y de informar acerca de los tipos de vínculos y de las sociedades afectadas y, por último, la regulación del registro y publicación anual de las cuentas anuales. Nos referiremos exclusivamente al primero de los mencionados puntos (93).

En cuanto a las disposiciones generales aplicables a los estados financieros, hay que señalar que se afirma que las cuentas anuales -balance, cuenta de pérdidas y ganancias

---

(93) Un amplio comentario crítico al capítulo VII, cuentas anuales, del Anteproyecto puede encontrarse en AECA: "Las cuentas anuales..." Ob. cit. Por su parte, el Instituto de Planificación Contable ha emitido también su Dictámen, que además abarca a la Sección Cuarta Participaciones Societarias y grupos de sociedades, del Capítulo VIII.

y memoria explicativa- forman un todo y deben de ser redactados con claridad y mostrar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados. La fórmula no difiere en exceso de la adoptada por la Ley de Sociedades Anónimas, con las únicas diferencias de haber sustituido los términos de claridad y exactitud por el más expresivo, pero de similares efectos, de imagen fiel, además de considerar un todo a los documentos contables. No se han decidido, por tanto, los redactores del anteproyecto a dar entrada en el mismo al mencionado corolario del principio de la imagen - fiel: la preferencia de la correcta presentación de la situación de la entidad, aún prescindiendo de la aplicación de - la norma, cuando ésta no conduzca a la deseada imagen fiel.

Al mismo tiempo, en las disposiciones generales se re conoce expresamente el principio de continuidad y la obligada separación de partidas al confeccionar las cuentas anuales, a la vez que, al igual que hacen los modelos europeos y norteamericanos, se obliga, a efectos de facilitar la comparación, a presentar las partidas de un ejercicio conjuntamente con las del anterior.

En cuanto a la información contable, se establecen modelos de balance y de cuenta de resultados y se desarrolla ampliamente el contenido del anexo a las cuentas anuales, - en el que se incluye un cuadro de financiamiento. También - se determinan algunas normas relativas a la memoria explicativa del ejercicio, a la vez que se disponen reglas concretas sobre el contenido de diversas rúbricas de balance y - cuenta de pérdidas y ganancias.

A pesar de que estas proyectadas normas constituyen un claro avance en relación con el vigente cuerpo legal regulador de las Sociedades Anónimas, hay que indicar que en el Anteproyecto no se contiene alusión alguna al Plan General de Contabilidad (94), con lo que, evidentemente, se habría ganado en flexibilidad legislativa, al someter a la Sociedad Anónima a los modelos previstos en el Plan, a la vez que el texto legal se enriquecería con la aprehensión de - completos desarrollos contables que, de otra manera no pueden tener cabida en una ley especial. Es deseable que el Anteproyecto cuide estos extremos, pues, en otro caso y si - los esquemas de la ley difieren de los contenidos en el Plan ¿qué partido debería tomar una sociedad que se viera obligada por ambos?. No es menos cierto, además, que el contenido del Plan sería más fácilmente modificable que el de una ley especial.

Con respecto a los criterios de valoración, el Anteproyecto reconoce explícitamente el principio de continuidad y la prudencia valorativa, que determina las tres reglas generales que se establecen (95) y que giran en torno al - principio de realización del beneficio y de la práctica conservadora, obligando a tener en cuenta todos los riesgos -

---

(94) Vid. en el mismo sentido, los mencionados dictámenes del Instituto de Planificación Contable y de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

(95) 1.- Solamente pueden ser incluidos los beneficios realizados en - la fecha de cierre del balance; no obstante, deben tenerse en cuenta todos los riesgos previsibles en dicha fecha. 2.- Han de tenerse en cuenta los elementos deficitarios que sean conocidos después de la fecha de cierre del ejercicio pero antes de la formulación del balance, si se han originado en el curso del ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, o en otro anterior. 3.- Deben tenerse en cuenta las depreciaciones, se salde el ejercicio con pérdida o con beneficio.

previsibles en la fecha de cierre del balance. Incompleta nos parece esta definición de principios de valoración que, extraídas del texto de la IV Directriz (96) deja fuera algunos de los allí incluidos, tales como los de empresa en marcha o gestión continuada, y devengo, reconocidos también - por el Plan General de Contabilidad.

Al margen de estos aspectos criticables, es importante señalar que, con respecto a la valoración, se reconoce - la posibilidad de que no sean observados los criterios mencionados en casos excepcionales, justificándolo debidamente e indicando su influencia en el patrimonio, en la situación financiera y en los resultados de la sociedad.

A continuación el Anteproyecto define el precio de adquisición o de coste como criterio general de valoración, - estableciendo reglas concretas de aplicación de este concepto tomadas también aquí prácticamente en su tenor literal - de la IV Directriz de la CEE, así como las posibles excepciones al mismo, progresivas, y que contrastan no sólo con el texto vigente de la Ley de Sociedades Anónimas, sino también con la legislación fiscal, aunque, como es lógico, esta última no debe de prevalecer a la hora de establecer criterios de saneada gestión económica.

---

(96) Art. 31. Estos son los párrafos omitidos: a) presunción de que la sociedad continuará sus actividades y d) se considerarán los gastos y los ingresos que afecten al ejercicio al que las cuentas se refieran, con independencia de la fecha de su pago o cobro.

Estas excepciones, que olvidan las regularizaciones de balances acogidas a una ley fiscal, son las siguientes: 1. Valoración en base al valor de reposición en las inmovilizaciones materiales, cuya utilización tenga un límite temporal, así como en las existencias y 2. Valoración de las partidas integrantes de las cuentas anuales, incluso los capitales propios, en base a otros procedimientos distintos a los señalados en el apartado anterior, siempre que estén -- destinados a considerar los efectos de la inflación.

También se consideran excepciones al criterio del precio de adquisición, pero en sentido inverso, es decir, como reducción del mismo, en el marco de la prudencia valorativa, que lleva a elegir el precio de mercado si éste es inferior que aquél, o a realizar las correcciones oportunas de valor que recojan cualquier tipo de minusvalía.

En resumen, que el Anteproyecto puede considerarse en lo que respecta al capítulo contable, como un cuerpo legal actual y progresivo (97), aunque puedan hacerse algunas observaciones al mismo, que, en líneas generales y olvidando deliberadamente aspectos casuísticos o pormenorizados, pueden resumirse en dos extremos: ausencia de coordinación con el Plan General de Contabilidad, al que ignora por completo, y no excesivamente cuidada precisión terminológica, debida posiblemente a traducciones literales de los textos comuni-

---

(97) AECA. "Las Cuentas anuales ...". Op. cit., pág. 1.



tarios, con la consiguiente utilización de expresiones no siempre consagradas por la práctica contable. El primer inconveniente, que, desde luego nos parece el más grave, puede ocasionar, caso de no subsanarse, una duplicidad de regulaciones que a nadie beneficiaría, ni estaría en congruencia con los objetivos de la normalización contable.

## LA INFORMACION CONTABLE AL INVERSOR BURSATIL

### EL REGLAMENTO DE BOLSAS DE COMERCIO

En términos comparativos no solamente con lo establecido por otras legislaciones, sino también en relación con los requisitos que exige una adecuada protección al inversor bursátil y en consecuencia, al tráfico del mercado de capitales, puede decirse que nuestras normas al respecto - presentan una clara insuficiencia.

La pretendida reforma del mercado de valores (98), - que tuvo su mayor exponente en el nuevo Reglamento de las Bolsas de Comercio (99) intentó realizar no sólo una mera recopilación de normas anteriores, sino también una nueva ordenación del régimen funcional de las Bolsas de Comercio, facilitando, racionalizando y modernizando el desarrollo de las operaciones bursátiles (100).

Sin pretender hacer un juicio del resto del contenido de la reforma, los aspectos contables no fueron atendidos - en exceso. Apenas se ha utilizado la autorización a las Juntas Sindicales (101) para fijar condiciones relativas tanto

---

(98) Que hasta 1967 se rigieron por el Reglamento General Interno de - 1885 y por el Reglamento para el Régimen Interior de la Bolsa de Madrid, de 1928.

(99) Decreto 1506/67, de 30 de junio.

(100) Exposición de motivos del mencionado Decreto 1506/67.

(101) Arts. 28 y 31.

a las sociedades emisoras como a los títulos que emitan y a la información de su situación económico-financiera, limitándose por lo general dichas Juntas al cumplimiento de los mínimos establecidos legalmente.

Desde el punto de vista dispositivo, el Reglamento de las Bolsas de Comercio dedica varios de sus artículos (102) a establecer la información a remitir a las Juntas Sindicales con motivo de la solicitud de admisión a cotización oficial, a la vez que solo contiene un único precepto (103) -- destinado a la obligación de actualizar la información inicial.

En el ámbito contable, para la admisión a cotización oficial se exigen las memorias, balances, cuentas de pérdidas y ganancias y aplicación de resultados de la sociedad -- correspondientes al último trienio, ya aprobados por la Junta General correspondiente, debiendo ser certificado el último balance por censor jurado de cuentas (104). Para la actualización, se impone la obligación de remitir anualmente a la Junta Sindical aquéllos documentos referidos al último ejercicio, también certificados por censor jurado (105). El incumplimiento puede acarrear la suspensión en la cotización oficial o la exclusión de la misma de todos los valores emitidos por la entidad infractora (106).

---

(102) Arts. 26 a 37.

(103) Art. 47.

(104) Art. 27 j.

(105) Art. 47.

(106) Art. 48. Estas disposiciones que comentamos del Reglamento de Bolsa también se contienen, de forma similar, en los artículos 57 y 59 del Reglamento de Bolsines.

Forzoso es subrayar que el Reglamento de Bolsas no - obliga a la publicación de esta información, sino tan sólo a su conservación a disposición del público (107) aunque - esté abierta la posibilidad de su difusión en el Boletín de Cotización Oficial, al facultarse a las Juntas a incluir en el mismo cualquier otra información que estimen procedente (108), autorización que ha sido utilizada muy limitativamente hasta el momento.

Contrastaban estos requisitos, tanto en su amplitud como en su publicidad, con los incluidos en otras legislaciones y declaraciones de instituciones nacionales e internacionales. Además de las normas establecidas por la SEC - norteamericana, ya comentadas en un capítulo anterior, merecen mencionarse las disposiciones de la Comunidad Económica Europea (109), unas en vigor y otras aún en fase de proyecto, cuyas exigencias en líneas generales establecen que - para la admisión a cotización oficial se requiere la publicación o puesta a disposición del público de un documento, controlado por autoridad competente, cuyo contenido debe de comprender todas las informaciones que, según las características del emisor y de los títulos en cuestión, sean necesarias para que los inversores y sus asesores puedan formarse

---

(107) Art. 28.

(108) Art. 193 g.

(109) Puede verse una extensión de este comentario en TUA PEREDA, J.: "Estados financieros ..." Op. cit., págs. 234 y ss.

un juicio razonable sobre el patrimonio, la situación financiera, los resultados y las perspectivas del emisor, así como sobre los derechos inherentes a los títulos cuya admisión se solicita (110). El documento en cuestión, dividido en siete capítulos para el caso de las acciones y referido por lo general a los cinco últimos años de la actividad de la sociedad, se estructura en los puntos siguientes: personas que asumen la responsabilidad del documento; información relativa a los títulos; información de carácter general de la sociedad; información concerniente a su actividad (111), patrimonio, situación financiera y resultados; órganos de administración, dirección y vigilancia y, por último, evolución reciente de la sociedad. En cuanto a los aspectos contables, se exige, dentro del capítulo de patrimonio, situación financiera y resultados, un cuadro comparativo resumen de las cuentas anuales de los últimos cinco ejercicios, que ponga de manifiesto los elementos esenciales, siempre - que el reagrupar las cuentas publicadas no altere su signi-

- 
- (110) Proyecto de Directriz relativo al contenido, control y difusión del documento a publicar con motivo de la admisión a cotización oficial de valores emitidos por las sociedades. J.O. nº C.131, de 13.12.72. El texto transcrito corresponde a su artículo 2º.
- (111) Puede ser de interés referir el contenido de este capítulo, al objeto de ilustrar la amplitud con que se concibe la información solicitada a la sociedad. En él se exige una descripción de los siguientes puntos: Principales actividades, productos por categorías fabricadas y vendidas, productos nuevos, indicación de su importancia en el total de ventas, distribución de la cifra de negocios por ramas de actividad; estructura de aprovisionamientos y su evolución; cifra de negocios por mercados; localización e importancia de las principales sucursales o establecimientos. Dependencia de la sociedad de concesiones; plazos de - expiración; contratos industriales, comerciales, financieros. - Gastos de investigación y desarrollo. Litigios; interrupción de actividades, huelgas, accidentes con incidencia importante. Efectivo medio y su evolución. Inversiones: cifras de cinco años; - programas en curso; fuentes y fondos previstos.

ficación, así como las cuentas anuales de los dos últimos ejercicios; si han transcurrido más de nueve meses desde el cierre del último, debe publicarse además la situación provisional reciente, que no necesariamente tiene que estar verificada por expertos contables.

Por otro lado, la sociedad debe de actualizar estos datos, poniendo a disposición del público, en los mejores plazos posibles, las últimas cuentas anuales y el informe de gestión (112). Pero la información a suministrar no se limita a esta publicación anual, ya que en un reciente proyecto de Directriz (113) se requiere la elaboración de un informe en torno a la gestión de los seis primeros meses del ejercicio, a modo de avance de la información anual. En este informe se exigen tanto los datos más importantes del período semestral de que se trate (cifra neta de negocios; otros productos de la explotación; cargas de la misma; resultado bruto de la explotación y en su caso, dividendos a cuenta repartidos o propuestos), como un comentario que permita a los inversores formarse con conocimiento de causa, un juicio sobre la evolución de la actividad de la sociedad en el período, incluyendo datos adicionales sobre la situación de la tesorería, inversiones efectuadas y decisiones tomadas concernientes a inversiones futuras; situación general de las existencias de productos terminados; grado de utilización de la capacidad productiva y, por último, nuevos productos o actividades que hayan tenido una incidencia notable en la cifra de negocios.

---

(112) DIR 79/279/CEE, de 5.3.79. J.O. nº 66, de 16.3.79.

(113) J.O. nº 29, de 1.2.79.

EL INFORME DE LA COMISION PARA EL  
ESTUDIO DEL MERCADO DE VALORES

La situación española presenta, por tanto, claras diferencias con respecto a la legislación señalada, en cuanto a las exigencias de información fiable y rigurosa a las sociedades cuyos títulos cotizan en Bolsa. Este ha sido el sentir de la Comisión creada en 1977 por el Ministerio de Economía, para el estudio del Mercado de Valores, en cuyo informe se subraya la importancia de una información leal, clara y suficiente y difundida a tiempo (114), en la necesidad de contemplar el futuro del mercado de valores español como un mercado transparente en el que los inversores dispongan de información adecuada sobre las empresas emisoras y sobre el desarrollo de las transacciones (115).

De los nueve capítulos de que consta el informe (116) uno de ellos se dedica a contemplar los aspectos informativos, bajo el título de transparencia del mercado (117), --- aunque esta inquietud bien puede decirse que está presente a lo largo de toda la propuesta. En este sentido, se englo-

---

(114) Vid. Ministerio de Economía: Informe de la Comisión para el estudio del Mercado de Valores. Madrid, Secretaría General Técnica, 1978, pág. 122.

(115) Ibidem. pág. 26.

(116) I. Introducción General. II. Ampliación del mercado de valores. III. Consideraciones específicas sobre los mercados de renta fija. IV. La operatoria del mercado secundario. Referencia a la emisión de acciones. V. La liquidación de las operaciones bursátiles. VI. Agentes mediadores colegiados. VII. Transparencia del mercado. VIII. La tributación de los valores mobiliarios. IX. Comisión del Mercado de Valores.

ban bajo aquella denominación, según afirma el Informe, varias cuestiones cuya preocupación básica es asegurar la eficaz protección al inversor, especialmente a través de una información adecuada, teniendo en cuenta la insuficiencia actual de las declaraciones genéricas en este campo, resultando preciso, en consecuencia, adoptar una serie de medidas que faciliten la consecución de los objetivos concretos de la aludida protección al inversor.

A tal objeto, la Comisión elaboradora del Informe hace suyas las líneas generales del Código de Conducta europeo (118), estableciendo como características mínimas de la información los ya aludidos requisitos de lealtad, claridad, suficiencia y difusión, añadiéndose que su presentación debe de realizarse de forma tal que sea posible obtener de ella fácilmente su significación y alcance. En cualquier caso, el público inversor debe de estar informado del volumen de las transacciones, de la actividad de la sociedad, de sus resultados y de su situación financiera, así como de toda decisión o hecho importante susceptible de tener una influencia sensible sobre los cambios, asegurando así una igualdad de tratamiento a todo tenedor de valores mobiliarios de la misma naturaleza, de tal manera que el acceso a la información esté abierto por igual a todos los inversores.

---

(118) Recomendación CEE 25.7.77. J.O. nº L 20.8.77.



También se contempla la necesidad de que en esta línea, la sociedad emisora publique un documento informativo, al igual que se prevé en el Código de Conducta europeo y en las directrices comunitarias, como paso previo a la emisión pública de valores.

Reviste especial interés, dentro del capítulo dedicado a la transparencia del mercado, el epígrafe relativo al Régimen de la Contabilidad de las sociedades y revisión de la misma (119), en el que se afirma que, si con carácter general el mencionado régimen tiene singular importancia, ésta aumenta cuando se trata de sociedades que acuden al ahorro público.

Por ello, la Comisión considera del máximo interés el Plan General de Contabilidad, alentando su perfeccionamiento y sus revisiones sucesivas. En este sentido, y tras referirse al derecho comparado y a la regulación comunitaria, - los autores del Informe recomiendan una amplia coordinación de las normas mercantiles y del Plan, así como la ineludible promulgación de normas sobre la necesaria consolidación de balances y demás cuentas anuales de los grupos de Sociedades.

Mención especial se hace, dentro del Régimen de la Contabilidad, a la revisión independiente y rigurosa de la misma ya que, como afirma el Informe, en un sistema que con

---

(119) Ibidem, pág. 129 y ss.

ceda importancia primordial a la defensa del ahorro y a la difusión de la propiedad mobiliaria, que cuente con un mercado de capitales activo y en el que las propias empresas comprendan que su interés reside en ofrecer una imagen -- exacta de su propia situación, la auditoría se convertirá en un requisito fundamental del funcionamiento del mercado de valores, justificado por tanto gracias a su utilidad intrínseca y no debido a imposiciones legales. Por ello, a la luz de este objetivo, la Comisión estima que la obligación legal de auditoría debe de introducirse paulatinamente (120).

Al objeto de regular y controlar tanto estos extremos como los restantes del mercado, el Informe recomienda la creación de una Comisión del Mercado de Valores (121) - como organismo rector del mismo, entre cuyos cometidos estaría el velar por el cumplimiento de los principios fundamentales de la información, antes enunciados.

Para que ello sea posible se preven para la Comisión del Mercado de Valores amplias facultades en relación con la protección del inversor y con la vigilancia del mercado. Entre las primeras se encuentran establecer normas de con-

---

(120) Se sugiere por tanto que, en un principio, se imponga la obligación de someterse a revisión contable únicamente a las empresas que soliciten la inclusión a cotización en Bolsa, siguiendo por aquellas que mediante emisiones de títulos recurran al ahorro - privado superando a una cantidad determinada. A las restantes - sociedades cotizadas se les daría un plazo máximo de cinco años para someterse a tal obligación. Ibidem. pág. 132.

(121) A ella se dedica el Capítulo IX, págs. 149 y ss.

ducta sobre la información y transparencia del mercado; autorizar y controlar los folletos de emisión, fijando las normas a las cuales habrían de ajustarse; determinar la forma y contenido de los balances, cuentas y memorias que periódicamente deberían remitirle las sociedades cotizadas -- (122); mientras que como facultades relacionadas con la vigilancia del mercado se establecen (123) las de prescribir las reglas de auditoría que deben seguirse en el exámen contable de las sociedades cotizadas y vigilar y penalizar la utilización de la información obtenida por medios privilegiados (124)

---

- (122) Y además: recabar información sobre el manejo de paquetes de valores que pudieran facilitar el que ciertas sociedades obtuvieran un control o adquirieran una posición clave en otras; recibir de toda persona interesada las reclamaciones sobre materias de su competencia y darles el curso legal correspondiente, sin perjuicio de adoptar de oficio las resoluciones disciplinarias pertinentes; dar normas en materia de publicación de estadísticas; hacer público un informe anual sobre la situación y actuación de la propia Comisión.
- (123) Junto a las siguientes: autorizar la oferta pública de títulos - privados, tanto nacionales como extranjeros, en los diversos centros de contratación; autorizar la admisión a cotización de los valores en los centros de contratación; vigilar la correcta formación de los cambios en los centros de contratación y velar por una mejor coordinación de dichos centros; vigilar y penalizar la utilización de la información obtenida por medios privilegiados; regular las ofertas públicas de compra; vigilar la contratación de los valores no admitidos a cotización oficial; vigilar el cumplimiento de las órdenes que los clientes den a Bancos y Cajas de Ahorros.
- (124) Por otro lado se enumeran para la Comisión del Mercado de Valores las siguientes facultades relacionadas con la propuesta de mejoras del mercado de valores: asesorar y proponer al Gobierno las medidas a adoptar en materias de su competencia referentes al mercado de valores y, muy especialmente, las normas legales y reglamentarias relativas al mismo; proponer al Gobierno, oídos los organismos colegiados competentes, la creación de nuevos centros de contratación y la revisión de los Reglamentos de Bolsas y Bolsines, las modificaciones oportunas en el número de miembros -- existentes en Bolsas y Bolsines, así como la fijación del calendario de los referidos centros de contratación para el año siguiente; elevar al Gobierno las propuestas de revisión y modificación de los Aranceles de los Colegios y Agentes mediadores.

Además, en el terreno concreto de la regulación contable se añaden dos importantes atribuciones en orden al cumplimiento de estas funciones. De un lado, la Comisión de Valores debería estar dotada de poderes para emitir recomendaciones de carácter vinculante en materia de principios contables y criterios de presentación de los balances, así como estar facultada para exigir a las empresas de auditoría y organismos profesionales la formulación de recomendaciones sobre algún problema específico. Igualmente, entraría en el terreno de las competencias de dicha Comisión el desarrollar y exigir criterios técnicos a los cuales deberían atenerse las empresas de auditoría, al tiempo que dictaba principios de ética profesional vinculantes para las sociedades, muy específicamente en materia de independencia de las mismas. De otro lado, con el fin de que la Comisión del Mercado de Valores pudiera actuar como factor de control y estímulo de la actividad de revisión contable y auditoría, entraría dentro de su competencia: el investigar la estructura organizativa de las sociedades de auditoría (125), el control interno de calidad y la formación profesional de -

---

(125) Para estas sociedades se indica que la Comisión ha estimado conveniente que las empresas dedicadas a la auditoría se constituyan fundamentalmente como sociedades de carácter personalista y que, en el caso de formarse como sociedades de capital, no debería permitirse que éste provenga de personas diferentes de los socios que desarrollan su actividad en la empresa. La Comisión cree conveniente que debería eludirse regular de un modo artificioso la forma de actuación de estas sociedades y más concretamente el sistema de costes cargados por las mismas. No puede olvidarse que su actividad reposa básicamente en el trabajo personal, y por consiguiente sus tarifas deberían por tanto dejarse a la libre determinación del mercado.

sus miembros; así como promover los programas de trabajo para la revisión de alguna empresa que la Comisión juzgue de un interés específico.

En resumen, tres son los requerimientos básicos del informe en torno a los aspectos contables: ampliación al máximo de la información al inversor como garantía del mismo, introducción de la auditoría independiente como requisito ineludible y creación de la Comisión del Mercado de Valores, organismo rector del mismo, que se ocupe entre sus funciones, de asegurar, normalizar y desarrollar la información contable.

El Informe de la Comisión para el Estudio del Mercado de Valores ha comenzado a llevarse a la práctica en un marco de liberalización del sistema financiero y en un claro intento de aproximación de nuestra regulación bursátil a la comunitaria. En este último aspecto, y en relación con lo mencionado anteriormente, son de destacar dos importantes disposiciones que tienden a reglamentar la información financiera de las entidades emisoras de títulos valores que están o pretenden estar admitidas a cotización oficial, cuyas principales prescripciones tienden a generalizar la obligación del folleto de emisión y a introducir la de información periódica para aquellas sociedades cuyos títulos en circulación tienen cotización calificada (126).

---

(126) Vid. la regulación comunitaria de estos extremos en TUA PEREDA, J.: "Estados financieros...", op. cit. pags. 234 y ss. y 247yss.

El primer antecedente es el Real Decreto 1851/78, de 10 de Julio (127) que implanta la obligatoriedad del folleto previo para las emisiones de títulos de renta fija (128) para el que deberá asegurarse una efectiva divulgación (129). En similares términos, el Real Decreto 1847/80, de 5 de septiembre (130), regula la información financiera de las Entidades emisoras de títulos valores en general, que están o

---

(127) BOE de 7 de agosto de 1978.

(128) La obligación mencionada afecta, según el artículo quinto de -- dicho decreto, a las emisiones calificadas de oferta pública, definidas (art. 4º) como aquellas que "sin estar exclusivamente reservadas a los socios de la Entidad, exceden en su nominal total de cien millones de pesetas. Las emisiones inferiores a esa cuantía tendrán la misma calificación cuando la Entidad emisora hubiera puesto en circulación durante los doce meses anteriores, títulos de naturaleza análoga que, sumadas a los de la emisión proyectada, elevaran el nominal total por encima de cien millones de pesetas."

(129) "La difusión del folleto de emisión, una vez aprobado, será gratuita, asegurándose su efectiva divulgación mediante la puesta a disposición del público en la sede social y oficinas del emisor, así como en las de los intermediarios financieros y Agentes mediadores que se encarguen de la colocación de la emisión. Sus extremos fundamentales serán además divulgados mediante su inserción en el B.O.E., demás diarios oficiales y al menos, un diario de difusión nacional y de la región donde el emisor tenga su sede social. Toda publicidad relativa a la emisión hará referencia al contenido del folleto". Art. sexto.

(130) BOE del 19.9.1980. Este decreto forma parte de un conjunto de medidas bursátiles formado por otras tres, de la misma fecha y que aparecen en el mismo ejemplar del diario oficial: R.D. 1846/80, por el que se modifica el artículo 41 del Reglamento de las Bolsas Oficiales de Comercio; R.D. 1848/80, sobre ofertas públicas de adquisición de valores mobiliarios y R.D. 1849/80, por el que se regulan las órdenes de compra-venta y el régimen de aplicaciones sobre valores mobiliarios con cotización oficial.

pretenden estar admitidos a cotización oficial, instituyendo no sólo la obligación del folleto previo a la emisión (131), sino también, la difusión de información trimestral (132), e incluso continuada sobre determinados aspectos societarios (133).

- 
- (131) Que, con diferentes requerimientos, obliga tanto en la primera puesta en circulación, como en las sucesivas emisiones, en las que se preve un formato reducido. En ambos casos el decreto se refiere a las características de la sociedad, de la operación financiera que se pretende y de la situación económica, financiera y jurídica de la Entidad emisora. Vid. artículo primero en cuanto a alcance de la obligación y tercero, cuarto y quinto en cuanto a su contenido, aprobación y difusión.
- (132) Que en este caso se refiere sólo a las emisiones con cotización calificada. Vid. art. 6.3. que prescribe el siguiente contenido para aquella información trimestral: "a) Descripción de las ampliaciones de capital, emisiones de títulos de renta fija, préstamos internacionales y en general operaciones financieras importantes realizadas en el ultimo trimestre con explicación de su desarrollo efectivo y, así mismo, descripción de las proyectadas para el trimestre corriente. b) Situación económico financiera a la fecha más próxima a la que se refiera la información, salvo que se hubiese publicado en el folleto de emisión correspondiente en el mismo periodo. c) Inversiones realizadas, ventas o ingresos y evolución de los costes en el trimestre anterior, con especial referencia a las rúbricas más significativas de su actividad, así como las previsiones para el ejercicio en curso y causas de las desviaciones ocurridas en ellas en el trimestre anterior. Todo ello, salvo que se dieran las circunstancias referidas en el apartado b) anterior".
- (133) Vid. art. 6.2. que establece para todas las sociedades con títulos admitidos a cotización oficial, la obligación de "...comunicar puntualmente, para su publicación en el Boletín oficial de cotización que corresponda, información suficiente sobre todo hecho relevante para la situación de la Sociedad o la consideración del valor de los títulos por parte del público. En particular: a) Toda ampliación de capital o emisión de empréstito que se acuerden, cualquiera que sea su importe y destino. b) La existencia de una participación en el capital de otra Sociedad, o en la suma de capital social y empréstitos convertibles en participaciones del mismo, que al menos supongan su cuarta parte. Asimismo, todo incremento o disminución en dichas proporciones de, al menos, dos coma cinco por ciento de la base del cálculo".

## BIBLIOGRAFIA CITADA

- ARANA GONDRA, F.J.: "La Censura de Cuentas en las Sociedades Anónimas". I.C.J.C.E. Madrid, 1976.
- ARDERIU GRAS, E.: "El balance social: Integración de objetivos sociales en la empresa". Discurso de ingreso en la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras. Barcelona, 1980.
- ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS: "Las - Cuentas Anuales en el Anteproyecto de Ley de Sociedades Anónimas". A.E.C.A. Serie Documentos nº 1. Madrid, 1980.
- BARRAZA CABIEDES, P.: "Principios que gobiernan el criterio contable". R.T.C. Tomo XVI.
- BERGAMO LLABRES, A.: "Sociedades Anónimas. Las Acciones". Ed. del autor Madrid, 1970.
- BROSETA PONT, M.: "Manual de Derecho Mercantil". Ed. Tecnos. Madrid, - 1972.
- BUENO CAMPOS, E.; LARRIBA DIAZ ZORITA, A. y PIZARRO MONTERO, R.: "Norma tiva legal de la Contabilidad en España". Ed. ICE. Madrid, 1975.
- BUENO CAMPOS, E. y otros: "La contabilidad como instrumento de planifi- cación y control en la empresa". Ed. Romargraf. Barcelona, 1970.
- CARIBANO CALVO, L.: "Teoría Actual de la Contabilidad". Ed. ICE. Madrid, 1975.
- CARRERA GIRAL, J.: "La Ley de Sociedades Anónimas y su interpretación - por el Tribunal Supremo". Ed. CYMIS. Barcelona, 1976.
- CASTILLO LOPEZ, F.: "Naturaleza y principios de la contabilidad". R.T.C. Tomo XIV.
- CEA GARCIA, J.L.: "Los principios de valoración en la doctrina contable. Su aplicación". R.E.F.C. nº 4, Enero-Abril, 1973.
- CODA, V.: "Sobre los principios contables generalmente aceptados". R.T. C. Vol. XXII.
- CUESTA RUTE, J.M.: "La Contabilidad en el Código de Comercio". R.E.F.C. nº 4.
- FERNANDEZ NIETO, R.: "La censura de cuentas según la reforma del título III del libro I del Código de Comercio". R.E.F.C. Nº 6.
- FERNANDEZ PEÑA, E.: "Auditoría de Estados Contables según la nueva redac- ción de los artículos 41 y 42 del Código de Comercio". R.T.C. Nº 323. Nov. 1975.



- FERNANDEZ PEÑA, E.: "Formulación y Análisis de Estados contables". Semsa y Treuhand auditores, S.A. Madrid, 1977.
- FERNANDEZ PIRLA, J.M.: "Teoría Económica de la Contabilidad". Quinta -- Edición. Madrid, 1967.
- GARRIGUES Y DIAZ CAÑABATE, J.: "Hacia un nuevo Derecho Mercantil". Ed. Tecnos. Madrid, 1971.
- "Curso de Derecho Mercantil". Séptima Edición. Madrid, 1976.
- GARRIGUES, J. y URÍA, R.: "Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas". Madrid, 1976. Tomo II.
- GIRON TENA, J.: "Estudios y textos de Derecho de Sociedades de la CEE". Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, 1978.
- GONZALEZ SALIDO-SAINZ, J. Y SOTO SERRANO, M.: "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y su aplicación a la auditoría". Ponencia en el II Congreso Nacional de Censores Jurados de Cuentas. Edición - del propio Instituto. Madrid, 1976.
- GORE, F.: "Les Notions de régularité et de sincérité des comptes". R.F. C. Abril, 1973.
- INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA: "Manual de Auditoría. Norma de Actuación Profesional". Madrid, 1978.
- LACUENTRA BUERBA, A. Y PUERTA MATACHANA, A.: "La auditoría en la reforma del ordenamiento contable del Código de Comercio y su aplicación al - Plan Nacional de Contabilidad". Ponencia en el II Congreso Nacional - del I.C.J.C.E. Ed. del propio Instituto. Madrid, 1976.
- MARTINEZ Y TAPIA, R.: "Principios que informan al Balance". R.T.C. Nº - 375, marzo de 1980.
- MINISTERIO DE ECONOMIA: "Informe de la Comisión para el estudio del mercado de valores". Secretaría General Técnica. Madrid, 1978.
- MONTESINOS JULVE, V.: "Formación histórica, corrientes doctrinales y programa de investigación de la contabilidad". R.T.C. Vol. 30. 1978.
- "Las normas de contabilidad en la CEE". Ministerio de Hacienda, Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1980.
- NUTI, L.: "La chiarezza e la precisione nei bilanci". R.I.R.E.A. Anno -- LXXIX, nº 9 y 10. Septiembre-Octubre, 1979.
- PELLETIER, A.: "Interpretación práctica de la Ley de Sociedades Anónimas". Publicaciones Técnico Mercantiles. Madrid, 1972.
- PONT MESTRES, M.: "Reflexiones en torno a la reforma de la normativa contable". C.T. nº 6, 1972.
- RUBIO Y GARCIA MINA, J.: "Curso de Derecho de Sociedades Anónimas". Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1967.

SANCHEZ CALERO, F.: "Instituciones de Derecho Mercantil". Ed. Clares. Valladolid, 1974.

SCHOP SANTOS, E.: "Legislación y estudio práctico de Sociedades Anónimas". Bosch. Barcelona, 1967.

TERMES ANGLES, F.: "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados". II Congreso I.C.J.C.E. Madrid, 1976.

TUA PEREDA, J.: "Estados Financieros: España y el Mercado Común". Ed. I.C.J.C.E. Madrid, 1980.

- y GONZALO ANGULO, A.: "Principios de Contabilidad en España. Influencias gubernamentales, profesionales y académicas." Trabajo presentado al cuarto Congreso de la European Accounting Association. Barcelona, 1981.

URIA, R. : "Derecho Mercantil". Décima edición. Madrid, 1975.

VELASCO ALONSO, A.: "La Ley de Sociedades Anónimas. Anotaciones y concordancias". Ed. de Derecho Reunidos. Cuarta Edición. Madrid, 1976.

ZAPPALA, M.C.: "Revisión, certificación y principios contables". R.T.C. Vol. XXVIII, nº 329, mayo, 1976.

CAPITULO SEPTIMO :

OTRAS MANIFESTACIONES DE LOS PRINCIPIOS  
CONTABLES EN NUESTRO PAIS



## CAPITULO 7 | OTRAS MANIFESTACIONES DE LOS PRINCIPIOS CONTABLES EN NUESTRO PAIS

### LA LEGISLACION FISCAL

#### ASPECTOS MATERIALES Y ASPECTOS FORMALES EN LA REGULACION FISCAL

Dos curiosos hechos hay que señalar en relación con las disposiciones fiscales y su incidencia en la contabilidad: de un lado, que los aspectos formales han sido claramente influenciados y mejorados por la normativa fiscal (1), que ha tratado de paliar la problemática y deficiencias del Código de Comercio y de otras leyes especiales de índole mercantil (2). Pero, por otro lado, los aspectos materiales han sido influenciados de forma negativa por la fiscalidad, a la que el empresario normalmente ha concedi-

- 
- (1) ... nuestras disposiciones legales en materia fiscal muestran bien explícita una filosofía más progresiva, más dinámica y más coherente con la realidad al admitir, corroborando una realidad contrastada, medios y procedimientos que son expresión paralela de un continuo acercamiento a la evolución de la técnica moderna. BUENO, E.; LARRIBA, A. y PIZARRO, T.: "Normativa legal ..." Op. cit. pág.155.
- (2) Afirmación válida, desde luego, al menos a nivel de desarrollo legislativo. Sin embargo, no podemos olvidar los efectos negativos en la obligación legal de llevanza de libros contables, de ciertas prácticas fiscales tales como la evaluación global. Vid. LINARES MARTINEZ, L. y ARRAEZ GARCIA, A.: "La auditoría contable en el marco tributario". Ponencia en el III Congreso de C.J.C.E. Ed. del propio Instituto. Madrid, 1978, pág. 222, en donde se afirma que la evaluación global arrincona los libros de comercio con lo que, generalizada la no comprobación de las declaraciones fiscales, la auditoría es inexistente. Aunque, como ya hemos indicado en otro lugar, las propias dificultades de aplicación del Código de Comercio primitivo han tenido también su influencia en la divergencia entre formalismo y realidad. Vid. en este sentido PONT MESTRES, M.: "Reflexiones ..." Op. cit., págs. 332 y 33.

do, por obvios motivos pecuniarios, una mayor atención que a los criterios estrictamente económicos. Cobra aquí todo su significado la expresión de Hendriksen, que señala la - tendencia habitual a reconocer las disposiciones fiscales como principios y prácticas de contabilidad aceptables (3). De tal manera que si puede decirse que los principios sustantivos de contabilidad apenas se encuentran en las leyes mercantiles, también hay que afirmar que los no excesivamente numerosos de la legislación fiscal han de ser considerados con suma cautela, especialmente desde un punto de vista normativo, es decir, de lo que la contabilidad debe de ser.

Como es fácil suponer, esta prevención deriva de la diferencia entre los conceptos fiscales y contables de renta, originados por la confluencia en la norma tributaria - de los aspectos jurídicos y económicos que hacen posible - ambos tipos de interpretaciones en una confusa dualidad no resuelta aún por la doctrina ni mucho menos por la legislación fiscal (4). La solución del problema parece girar no tanto en torno a la formulación de categorías diferencia-

---

(3) HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría ..." Op. cit. pág. 53.

(4) Confusión que tiene su origen en el artículo 25 de la Ley General Tributaria: 1. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible ... 3. Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones -- económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

das de hechos imponibles y de sujetos tributarios en atención a que unos u otros tengan naturaleza económica o naturaleza jurídica, sino en descubrir las vías lógicas a través de las cuales la dimensión económica del fenómeno impositivo deba de penetrar en la normativa jurídica (5); por ello, parece obligado utilizar siempre el método jurídico para la calificación del hecho imponible, pero sin eliminar en dicha operación la consideración de cualquier elemento de naturaleza extrajurídica (6) como puede ser el concepto contable de renta. No obstante, si el sistema puede aparecer claro en teoría, no es menos cierto que los criterios puramente económicos están todavía lejos de penetrar en la normativa fiscal en una divergencia cuyas únicas soluciones fácticas solo pueden encontrarse en el reconocimiento de la posible existencia de balances contables, es decir, económico-financieros y de balances fiscales, acomodados a las disposiciones tributarias (7), sin que unos y otros se interfieran y produzcan influencias recíprocas (8). La solución apunta por tanto al establecimien-

---

(5) SAINZ DE BUJANDA, F.: "Notas de Derecho Financiero". Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Derecho. Madrid, 1967, pág.698.

(6) Ibidem, pág. 549.

(7) FERNANDEZ PEÑA, E.: "Análisis de las Cuentas Anuales: Información Económico Financiera". Recogido en el texto de CUBILLO VALVERDE, C. y otros: "Plan General de Contabilidad. Estudios y Comentarios" Ed. Derecho Financiero y Ed. ICE. Madrid, 1974, pág. 177.

(8) Posibilidad contemplada en la Introducción al propio Plan General de Contabilidad en cuya página XXXVI se afirma que el hecho de -- que el Plan no sea fiscal, implica que algunas de las magnitudes contables no siempre estén ajustadas a las normas de los tributos. En estos casos, los datos que se consignen en los documentos fiscales tendrán que ser objeto de ciertas correcciones.

to, a partir de una planificación contable económica, de los mecanismos de ajuste necesarios para facilitar tal adaptación, sin que tenga que sufrir su estructura y sin que haya de recurrirse a artificiosidades contables para obtenerlos (9), reconociendo la diferencia entre conceptos fiscales y conceptos económicos, tal como ha hecho el Tribunal Económico Administrativo Central (10).

Nos hemos centrado en las diferencias originadas por el concepto fiscal de renta, por ser estas las más significativas. Sin embargo existen entre los criterios contables y los tributarios otras dos posibles fuentes de divergencias, aunque de menor importancia a nuestros propósitos: de un lado, el concepto contable de entidad económica no tiene porqué coincidir con el fiscal de sujeto pasivo. Así ocurre, por ejemplo con los grupos de sociedades o con las consecuencias de la aplicación del principio de territorialidad que impregna la legislación fiscal. El régimen de transparencia puede ser otro ejemplo de este tipo de divergencias. Por otro lado, también son origen de discrepancias las consideraciones de política económica que con fre

---

(9) LARRIBA DIAZ-ZORITA, A.: "Plan General de Contabilidad: Análisis crítico de sus relaciones contables". R.E.F.C. nº 16.

(10) T.E.A.C. 27.3.74: Considerando que es preciso despejar el problema enunciado, aclarando que el beneficio o la pérdida contable no tienen que coincidir necesariamente con el beneficio o la pérdida fiscal; que un beneficio económico supone un aumento del patrimonio por diferencia en valores de cambio o bien por mutación de bienes que constituyen el activo; tal beneficio al sujetarlo a normas fiscales puede aparecer disconforme dentro del ámbito estrictamente económico, razonamiento aplicable también al concepto de pérdida contable frente a la consideración de partida deducible o no de los ingresos ...



cuencia inspiran algunas medidas fiscales tales como las normas que tratan de evitar la doble imposición o los diversos incentivos fiscales a la inversión.

## EL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES Y

### EL CONCEPTO FISCAL DE BENEFICIO

Es en el impuesto de sociedades, de tan importantes efectos económicos (11) donde de manera más palpable se pone de manifiesto la divergencia entre los conceptos fiscal y económico de renta, a pesar de que para la determinación de la misma pueda decirse que ambas disciplinas parten de bases similares.

En efecto, el ya derogado Texto Refundido del Impuesto de Sociedades afirmaba que para la obtención del beneficio neto se deducirán de los ingresos brutos obtenidos por la entidad en el período de la imposición el importe de -- los gastos necesarios para la obtención de aquellos, los de administración, conservación y reparación de los bienes

---

(11) Vid. en este sentido LAGARES CALVO, M. (introducción y selección de): "El impuesto sobre Sociedades. Aspectos polémicos". Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1973; - JORDAN NAVARRO, M.: "El impuesto sobre sociedades en el contexto de la economía del bienestar". H.P.E. nº 24-25; VALLE SANCHEZ, - V.: "La incidencia del Impuesto sobre la Renta de Sociedades". - H.P.E. nº 24-25.

de que los ingresos procedan y los de seguro de dichos bienes y de sus productos (12) en dónde, si bien la primera -- parte del precepto puede considerarse aceptable -- ingresos me nos gastos necesarios -- no lo es la casuística introducida a continuación y en especial la derivada del sistema de definición pormenorizada de los conceptos a considerar como ingresos (13) y de aquellos que tienen o no la consideración de partidas deducibles de los ingresos (14), panorama harto agravado por la proliferación de desarrollos dispositivos, -- por las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central y por la práctica de la inspección tributaria. El -- problema de la determinación de la renta es, por tanto, el más grave y complicado de la imposición directa (15), que -- tropieza en primer lugar con la cuestión aún no resuelta de la fijación de dicho concepto y continúa con la dificultad para el establecimiento de las detracciones sobre la misma (16).

---

(12) Art. 14.

(13) Arts. 15 y 16.

(14) Arts. 17 y 18. En el primero de ellos, como es sabido, figura una lista de veintitres apartados.

(15) NAHARRO MORA, J.M.: "Lecciones de Hacienda Pública". Tercera Edición. Madrid, 1971, pág. 173.

(16) Al menos tres interpretaciones son posibles, desde un punto de vista tributario, del concepto de renta: a) teoría de la fuente, de acuerdo con la que es renta toda la riqueza que, deducidos los gas tos, en un intervalo dado de tiempo, separa el contribuyente, a mo do de fruto natural o civil, de las "cosas" poseídas o actividades realizadas por él. b) teoría de la renta en función del incremento patrimonial, de acuerdo con la cual, la renta es la riqueza que en un intervalo dado de tiempo ingresa, deducidos los gastos, en la economía del contribuyente, en adición al capital poseído por el mismo contribuyente al principio de ese intervalo de tiempo. Es -- decir, en este caso, la renta se obtiene por comparación de los va lores del patrimonio del contribuyente al comienzo y al fin del -- período y es la suma de dicha diferencia de patrimonios más el --

En resumen, que ni el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades ni la restante legislación tributaria ofrecían - una definición medianamente aceptable de lo que ha de entenderse por beneficio empresarial, sino que, rehuyéndola se - limitaban a abordarla en forma individual al establecer cómo ha de determinarse (17). Con ello, el beneficio neto fiscal es el excedente entre ingresos y gastos, pero siempre - que unos y otros queden calificados como tales por el legislador a efectos de hallar la base tributaria (18), con lo - que el hecho imponible no es unitario ni homogéneo (19) ni responde claramente a ninguno de los conceptos económicos o jurídicos de renta, de cuyas teorías sólo se incorporan algunos elementos por vía del expediente de la "fictio iuris" equiparadora (20).

---

... consumo del contribuyente en cuestión. La renta sería, pues, la suma de ese incremento neto del patrimonio más el consumo neto del contribuyente en el período correspondiente. c) Teoría de la renta gastada o consumida, de acuerdo con la cual es renta la riqueza de que disfruta el contribuyente de un modo efectivo en un intervalo dado de tiempo, consumiéndola. PEREZ DE AYALA, J.L.: - "Tributación de las plusvalías patrimoniales en el Impuesto General sobre la renta de Sociedades y demás entidades Jurídicas". R. D.F.H.P. nº 88, págs. 143-144.

- (17) RODRIGUEZ ROBLES, A.: "Problemas actuales que plantea la determinación del beneficio empresarial en el Derecho español". R.D.F.H.P. nº 112, pág. 370.
- (18) SAINZ DE BUJANDA, F.: "Notas ..." Op. cit. pág. 778.
- (19) PEREZ DE AYALA, J.L.: "Tributación ..." Op. cit. pág. 154.
- (20) Ibidem, pág. 153.

Sería prolijo y poco productivo, por haber sido ya derogado el Texto Refundido, detenerse en la descripción pormenorizada de los elementos que, según dicha norma integraban el concepto de renta fiscal. Baste subrayar que la discrepancia fundamental procedía esencialmente del más reducido concepto tributario de gasto deducible, especialmente notable en los requisitos exigidos para que una detracción pudiera considerarse como tal; amortizaciones, provisiones y gastos por seguros son un claro ejemplo de exigencias fiscales que sobrepasan con mucho los conceptos económicos que configuran como gasto a tales detracciones y que hacen que el concepto fiscal sea más restringido que el meramente contable (21). Así, en el caso de las amortizaciones, la declaración de ser efectivas se presumía cumplida en la práctica si se observaban los coeficientes legales; para los saldos de dudoso cobro, se exigía el que se hallaran sujetos a suspensiones de pagos, moratorias oficialmente declaradas u -- otras situaciones análogas (22), mientras que los gastos --

---

(21) Ya que para que un concepto determinado sea gasto fiscalmente deducible son necesarios los requisitos de necesidad, realización, devengo, justificación, contabilización e imputación al período. BANACLOCHE, J.; LOPEZ GETA, J.M. y COLMENAR VALDES, S.: "Problemática Fiscal de la Empresa". Duero Meeting. Madrid, 1978.

(22) Si bien los requisitos se relajaron en la última etapa de vigencia del T.R.I.S. con la creación por D.L. de 25.11.77 del Fondo de Previsión para Insolvencias para el que regían las normas siguientes: a) las dotaciones no pueden exceder en cada ejercicio del porcentaje que determine el Ministerio de Hacienda de los fallidos en los tres ejercicios anteriores. b) La cifra acumulada en el Fondo no podrá superar el porcentaje que determine aquél ministerio, de la media aritmética simple de los fallidos de los -- tres ejercicios anteriores. c) Los fallidos producidos en el ejercicio se cargarán necesariamente al Fondo y si lo superan, directamente a Pérdidas y Ganancias. d) Los fallidos de carácter extraordinario no se computan en el cálculo de la provisión, sino que se llevan a cuenta de activo para su posterior distribución en -- los cinco ejercicios siguientes en la misma cuantía cada año, te-

por seguro de los valores de la empresa y de los accidentes de trabajo de su personal debían de ser obligatorios para la misma.

En el capítulo de ingresos hay que señalar que tampoco su estructuración es formalmente correcta. Junto a la ausencia de una definición estricta, se puede encontrar en el texto legal una contradicción entre dos preceptos: el artículo 14 que incluye como configurador de la base imponible los ingresos brutos obtenidos, sin ningún condicionante, y el artículo 16, que exime de la consideración de ingreso a determinadas plusvalías o beneficios de ciertas enajenaciones, que deberían haber sido tratados como exenciones más que como partidas que no tienen consideración de ingresos (23).

Cabe señalar adicionalmente que de los denominados -- principios de contabilidad generalmente aceptados, el más fielmente seguido por la técnica fiscal es el del devengo, en virtud del cual el impuesto de sociedades ... se liquidará en cada ejercicio por los resultados económicos en él obtenidos, no percibidos ni contabilizados, es decir, que bas

---

...(pág. ant.) niendo en tal supuesto cada amortización la consideración de gastos deducibles. e) Los fallidos se pueden probar por cualquiera de los medios admitidos en Derecho. Vid. BANACLOCHE, J. y otros: "Problemática ..." Op. cit. así como la Orden de 27 de diciembre de 1978 por la que se fija el límite máximo del fondo de autoseguro de créditos a constituir en el ejercicio de 1978.

- (23) CARAMES NIETO, J.R.: "Coincidencia de ingresos no computables y reducciones en la base del Impuesto de Sociedades". C.T. nº 16, - pág. 55.

ta con que haya nacido el derecho o se haya producido una -  
contracción de obligación o quebranto para que se produzcan  
los correspondientes beneficios o pérdidas que han de compu-  
tarse en el mismo ejercicio en el que aparezcan (24). Esta  
estanqueidad de períodos, sólomente alterada en el caso de  
compensación de pérdidas, ha ocasionado no pocos problemas,  
al ser llevada a sus últimos extremos, a la hora de referir  
un gasto a un ejercicio concreto, una vez admitida su efec-  
tividad (25).

Nada tiene de extraño, que en estas circunstancias el  
empresario haya atendido en mayor medida a la obligación de  
llevar su contabilidad como exigencia fiscal derivada de su  
condición de sujeto pasivo tributario (26) y no como requi-  
sito ineludible de saneada gestión económica. Con ello, ha  
prevalecido por lo general el criterio de que la base impo-  
nible debe de ser la resultante de la contabilidad (27) que,  
a su vez debe de seguir la filosofía fiscal (28).

---

(24) T.E.A.C., 16.9.75.

(25) Vid. SANTALO SORS, F.X.: "Impuesto de Sociedades. Gasto necesario  
y ejercicio al que debe de imputarse". C.T. nº 8, págs. 97 y ss.

(26) El Art. 35 de la Ley General Tributaria configura como obligación  
de todo sujeto pasivo la de llevar y conservar los libros de con-  
tabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se esta-  
blezca.

(27) LINARES, L. y ARRAEZ, A.: "La auditoría ..." Op. cit. pág. 230.

(28) Vid. un detallado estudio práctico de las relaciones fiscales y -  
contables en GONZALEZ GARCIA, A.L.: "El impuesto sobre sociedades  
y el Plan General de Contabilidad". Instituto de Planificación --  
Contable. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1979. También puede con-  
sultarse a este respecto CUBILLO VALVERDE, C.: "Estructura, fisca-  
lidad y aplicación del Plan". Incluido en la obra "Plan General -  
de Contabilidad. Estudios y Comentarios". Op. cit., pág. 3 y ss.

## LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES

La nueva legislación sobre el Impuesto de Sociedades (29) ha tratado de paliar en parte las deficiencias de su antecesora, si bien ha heredado algunas de sus imprecisiones. No obstante uno de sus mayores méritos posiblemente sea la notoria liberalización del concepto de gasto fiscalmente deducible y la desaparición de los ingresos no incluidos en la base a pesar de su consideración económica como tales. La Ley define el concepto de renta (30), si bien de forma indirecta, a través de la enumeración de sus componentes: a) los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole y los derivados de actividades profesionales o artísticas; b) los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto a las actividades referidas en letras anteriores y c) los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley (31). A tal efecto se indica que la base imponible se obtendrá: a) por la suma algebraica de los rendimientos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio, b) por la diferencia entre el valor del capital fiscal al principio y al final del período impositivo (32).

---

(29) Representada especialmente por la Ley 61/78 de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades.

(30) Art. 3.

(31) El Art. 15 se dedica a regular los incrementos del patrimonio, relacionados con este Art. 3, así como las pérdidas del mismo que pueden constituir partidas deducibles de acuerdo con el Art. 13.

(32) Art. 11.

La liberalización del concepto de gasto se consuma al sustituirse la relación del primitivo Art. 17 del T.R.I.S. por una lista ad exemplum, sobre la base de que para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para la obtención de aquellos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan (33).

En el listado de posibles partidas deducibles hay que señalar notables diferencias con respecto al texto derogado. Así, se desarrolla el concepto de gasto necesario, apareciendo en el mismo el importe de las adquisiciones corrientes de bienes y servicios efectuadas a terceros, siempre -- que se realicen para la obtención de ingresos y que el bien o servicio suministrado no forme parte del activo del sujeto pasivo el último día del período impositivo; se suprime el requisito de obligatoriedad para los gastos por seguros; se amplía el concepto fiscal de amortización, al admitirse la aplicación de coeficientes superiores a los fijados por el Ministerio de Hacienda, cuando el sujeto pasivo justifique la efectividad de la depreciación y, en fin, para los saldos de dudoso cobro se requiere que esta circunstancia quede suficientemente justificada.

Sin embargo, la liberalización de estos conceptos se

---

(33) Art. 13.



hace más notoria cuando se afirma que los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la sociedad (34) aunque, a renglón seguido, se - cierra cualquier posibilidad al cómputo sobre bases diferentes al coste histórico, al indicarse que en ningún caso las valoraciones de las partidas deducibles podrán considerarse a efectos fiscales por un importe superior al precio efectivo de adquisición o, en su caso, a su valor regularizado. - Parece, por tanto, que con estas innovaciones los criterios estrictamente contables han comenzado, al menos en la letra de la Ley, a impregnar las disposiciones fiscales, estrechándose en cierta medida las discrepancias puestas de manifiesto en epígrafes anteriores (35).

---

(34) Art. 16.

(35) Sin embargo, y a pesar de este avance, la legislación fiscal parece que continúa ignorando en buena medida las normas contables -- del P.G.C., como fácilmente se desprende de un análisis somero -- del R.D. 3061/79 sobre el régimen fiscal de la inversión empresarial. Puede consultarse a este respecto el dictamen acerca de sus implicaciones contables elaborado por la A.E.C.A., que aparece en el número 3 de su serie Documentos. Por otro lado, la diferencia entre una contabilidad de gestión e informativa, realizada con adecuados criterios de gestión y la contabilidad fiscal, se analiza con detalle en AECA: "Dictamen acerca de los aspectos contables contenidos en el Borrador del Reglamento del Impuesto de Sociedades". Documento nº 6. Madrid, 1981.

## EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

### CARACTERISTICAS GENERALES Y APLICACION

No podemos pasar por alto, en esta síntesis de la situación de la normativa contable en nuestro país, el esfuerzo realizado por el Instituto de Planificación Contable en favor de la deseada normalización, tan necesaria para que la contabilidad pueda cumplir su objetivo de servir como soporte informativo para la toma de decisiones a todos los niveles. Tanto es así que, como ya hemos indicado, no puede hablarse de la existencia de unos principios y criterios de contabilidad razonablemente desarrollados, con el rigor y la amplitud requeridas y con una difusión suficiente hasta la aparición en 1973 del Plan General de Contabilidad.

El Plan nace con carácter voluntario, si bien progresivamente ha ido ampliándose, tal como se preveía desde un primer momento, su campo de aplicación. El camino utilizado ha sido el de hacer obligatoria su implantación para -- aquellas empresas que acudieran a la Regularización de Balances (36). Más tarde, la Ley de Medidas Urgentes de Re-

---

(36) Así, conforme al D.L. de 30.11.73, que restableció la vigencia de la Ley de Regularización de Balances, las Empresas que se acogieron voluntariamente a los beneficios de dicha Ley adquirieron el compromiso de aplicar el Plan. Por Decreto de 21.12.73 se autorizó al Ministerio de Hacienda para fijar la fecha a partir de la cual comenzaría esta obligación. La fecha aludida, así como los criterios a seguir fueron establecidos por la orden de 22 de octubre de 1975.

forma Fiscal (37) determinó la obligación de aplicar el -- Plan General de Contabilidad a las empresas acogidas a la regularización voluntaria de su situación fiscal, obligación que ha sido desarrollada y puesta en marcha recientemente, tanto para las empresas comerciales como para aquellas cuya actividad cuenta ya con adaptaciones sectoriales, aunque en ausencia de éstas, las empresas deberán desarrollar su contabilidad aplicando en cuanto les sea posible - los principios contables del P.G.C., su terminología, la - forma y estructura que el mismo contiene en lo que se refiere a las cuentas anuales, así como sus normas de valoración (38). Para las empresas comerciales también se contempla la posibilidad, en su caso, de que apliquen el Plan de

---

(37) Ley 50/77, de 14 de noviembre.

(38) Orden de 14.I.80 de aplicación del Plan General de Contabilidad a las Empresas acogidas a la regularización voluntaria de la situación fiscal, cuyo tenor literal en su parte dispositiva es el siguiente: Primero.- Las Empresas que ejerzan exclusivamente actividades comerciales y hayan regularizado sus balances según las normas de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, vendrán obligadas a -- aplicar el P.G.C. a partir de 1 de enero de 1981 o en la fecha en que, dentro del indicado año, comience su ejercicio económico. Segundo.- Las Empresas no comprendidas en el apartado anterior que hayan regularizado sus balances según el mencionado texto legal, vendrán obligadas a aplicar el P.G.C.: a) Si se trata de las incluidas en actividades con normas de adaptación del P.G.C. ya -- aprobadas por este Ministerio, a partir de 1 de enero de 1981 o - en la fecha en que, dentro del indicado año, comience su ejercicio económico. b) En los demás casos, a partir de la fecha en que se señale expresamente en las normas de adaptación del P.G.C. que en lo sucesivo se aprueben por este Ministerio. Tercero.- Sin -- perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, las Empresas - comprendidas en la letra b) del mismo deberán desarrollar su contabilidad, a partir del primer ejercicio económico que se inicie en 1981, aplicando, en cuanto les sea posible, los principios contables del P.G.C., su terminología, la forma y estructura que el mismo contiene en lo que se refiere a las Cuentas Anuales, así - como las normas de valoración establecidas en dicho Plan. Cuarto. Las Empresas comprendidas en el apartado primero, podrán aplicar, en sustitución del Plan General, el Plan de Contabilidad para las pequeñas y medianas Empresas (Decreto 2822/1974, de 20 de julio), siempre que reúnan las condiciones exigidas para ello conforme a

---

----- ciones que se contienen sobre el particular en el apar

---

----- Nota Previa del texto de dicho Plan de Contabilidad.

Contabilidad para las pequeñas y medianas empresas. Al mismo tiempo, las competencias del Instituto de Planificación Contable se han visto sucesivamente ampliadas (39).

En el momento de publicarse el Plan General de Contabilidad se anunciaron por el propio Instituto otros trabajos tales como la elaboración del Grupo 9 de Contabilidad Analítica, la redacción de un documento sobre consolidación de cuentas anuales y el establecimiento de las bases para la mecanización del Plan. De los tres propósitos, ha sido el relativo a la Contabilidad Analítica el único que ha visto la luz hasta el momento (40). También hay que señalar la elaboración de un Plan para las pequeñas y medianas empresas, adaptación del general, a cuyos principios y reglas técnico contables se ajusta, con la misma terminología, las mismas definiciones y las mismas relaciones contables, aunque limitadas a las cuentas y los conceptos que forman el primero (41).

---

(39) Vid. por ejemplo Res. M<sup>º</sup> H. de 15.II.78 (B.O.E. del 23.II) y la orden de 17.5.78, del mismo Ministerio (B.O.E. del 3.VII.78).

(40) Orden de 1 de agosto de 1978. B.O.E. de 22 de septiembre cuya aplicación es voluntaria para las empresas, salvo en los casos en que concretamente y por razones de interés general, se disponga otra cosa, según indica el párrafo segundo de la mencionada orden.

(41) Punto 3 de la nota previa al Plan de Contabilidad para las Pequeñas y Medianas Empresas.

Pero donde de manera más notoria se pone de manifiesto la flexibilidad de la normalización contable es en las adaptaciones sectoriales del Plan, también previstas en el momento inicial (42) en el que se afirmaba que estos desarrollos, además de contemplar los condicionantes de los -- sectores afectados y de las empresas incluídas en ellos, - deberán subordinarse a los principios en que se inspira el Plan General de Contabilidad y, en cuanto sea posible, a - sus mismas reglas (43). Es decir que, en ningún caso las - adaptaciones sectoriales deben de entenderse como planes - particulares, autónomos o independientes, sino como meros desarrollos del Plan General (44).

- 
- (42) De acuerdo con el apartado 11 de la Introducción al Plan, en el que se indica que en etapa posterior y en armonía con las disposiciones que se dicten sobre aplicación del Plan, la Comisión -- procederá a establecer normas específicas destinadas a las Empresas de los sectores de actividad económica que lo precisen.
- (43) CUBILLO VALVERDE, C.: "Prólogo a la edición del Plan General de Contabilidad". Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1975.
- (44) Hasta el momento de redactar estas líneas (julio de 1981) se -- han publicado las siguientes adaptaciones sectoriales, para las que se indica su fecha de aparición en el B.O.E.: Leasing (13.7.76). Electricas (4.6.77). Factoring (17.6.77). Autopistas (6.9.77). Siderurgia (18 y 19.7.78). Casinos de juego (15.9.78). Auto -- móviles (4.2.80). Cementos (7.2.80) e Inmobiliarias (17.7.80).

## LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD EN EL PLAN GENERAL

Como es lógico pensar, los principios contables impregnan la planificación contable, por lo que, aunque no se definan estrictamente en el mismo, nuestro máximo documento normalizador constituye un importante punto de referencia para aquellos. No existe en el Plan -como, por otro lado, - suele ser habitual en este tipo de armonización contable típica de los sistemas continentales europeos- una codificación determinada y concreta de los principios contables, como no sean las cuatro reglas generales de valoración que se enuncian y definen en su parte cuarta.

Sin embargo, a lo largo del texto del Plan pueden encontrarse manifestaciones relativas a los restantes principios considerados como generalmente aceptados, que impregnan la práctica contable. Así, junto con los de precio histórico, gestión continuada, devengo y continuidad, existen en las definiciones y desarrollos contables reglas para la afectación de la transacción y el registro de hechos contables, así como para establecer la necesaria correlación entre gastos e ingresos. Asimismo se contemplan algunas normas derivadas del principio de materialidad o importancia relativa.

No obstante, hay que tener en cuenta que este procedimiento inductivo de inferir los principios principios

partir de un texto normalizador entraña el riesgo de no --  
traspasar la frontera de lo descriptivo, como tendremos --  
ocasión de poner de manifiesto en la parte metodológica de  
este trabajo. Así ocurre con el principio del coste histó-  
rico, definido y defendido por el Plan como un criterio bá-  
sico de valoración y que en ocasiones puede aparecer enfren-  
tado con los objetivos de la información contable.

### LA REFORMA DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

La promulgación en el seno de la Comunidad Económica Europea de su Cuarta Directriz sobre las cuentas anuales - de ciertas formas de sociedades (45), originó la creación en el seno del Instituto de Planificación Contable de una Comisión, integrada por expertos de diversa procedencia, - destinada a la armonización del Plan General con la norma comunitaria. No es nuestro propósito el pasar revista minu- ciosa a los detalles de esta reforma, teniendo en cuenta - además que no ha sido concluída (46). Sin embargo, sí pue- den ser mencionados los rasgos fundamentales en torno a -- los cuales se mueve la misma:

---

(45) J.O. nº L 222/11, de 14.8.78. Puede verse la versión castellana en el texto publicado por el Instituto de Planificación Contable, ya mencionado en otro lugar.

(46) Un estudio de las divergencias entre la regulación comunitaria y la de nuestro ordenamiento contable y mercantil puede encontrarse en TUA PEREDA, J.: "Estados Financieros ..." Op. cit.

- Ampliación de los requerimientos informativos en orden a una mayor satisfacción de las necesidades de los usuarios, tanto en lo que respecta a los procedimientos y criterios utilizados para la confección de las cuentas anuales como en las explicaciones y desgloses de sus partidas concretas. Asimismo se exige abundante información adicional acerca de la sociedad, especialmente en cuanto a su estructura jurídica y composición de su capital. Con ello el anexo se amplía considerablemente, tomando auténtica carta de naturaleza como cuenta anual, que constituye con las restantes un todo único.

- Aprehensión del principio de la imagen fiel y de sus corolarios por los que dando preferencia a los - objetivos de la información contable sobre la norma, se exige información adicional cuando la prevista no sea suficiente, así como el abandono de una regla -- concreta cuando de la misma no se obtenga la deseada imagen fiel.

- Introducción del concepto de grupo de sociedades así como de otro tipo de relaciones de menor intensidad, con exigencias concretas de información para cada una de sus categorías, tanto a nivel de partidas de balance y cuenta de resultados como en cuanto a - los datos a suministrar acerca de las característi-cas de aquellas relaciones en el anexo.



- Posibilidad de utilización para las cuentas anuales de modelos en forma de cuenta y en forma de estado y establecimiento de diferentes requerimientos en cuanto a los mismos para las empresas de pequeño y - mediano tamaño.

- Desarrollo y liberalización en cierto sentido de las normas de valoración al contemplarse excepciones más amplias al principio del precio de adquisición, impregnadas de un mayor sentido económico (47).

---

(47) La reforma está siguiendo en sus líneas generales, a la llevada a cabo por el Conseil National de la Comptabilité en nuestro país vecino, en el que se ha publicado un *Projet de Plan Comptable Général* cuya aplicación a las empresas no tendrá lugar hasta la armonización de la legislación mercantil con las prescripciones comunitarias. El Proyecto consta de tres títulos: I. Disposiciones Generales, Terminología y Plan de Cuentas. II. Contabilidad General y III. Contabilidad Analítica. El capítulo de disposiciones generales contiene normas relativas a la contabilidad (principios generales y organización de la misma), a la normalización contable y a los libros de contabilidad y su llevanza. El título referente a la contabilidad general se divide en tres capítulos que contienen reglas acerca de los métodos de valoración y de la determinación del resultado (Capítulo I), el funcionamiento de las cuentas y de los documentos de síntesis (Capítulo II) y consolidación de balances y de cuentas de resultados. No se limita, por tanto a ser un mero listado de cuentas, con sus relaciones y definiciones contables, sino que el nuevo Plan Francés constituye un auténtico tratado de contabilidad en el que se contemplan tanto aspectos sustanciales como materiales.

## LA A. E. C. A. Y SU COMISION DE PRINCIPIOS Y NORMAS DE CONTABILIDAD

Como ha podido comprobarse en epígrafes anteriores y a pesar de algunos laudables esfuerzos, la panorámica española en torno a los aspectos contables no es excesivamente halagueña, especialmente si se compara con los desarrollos alcanzados en otros países, dónde existe una legislación - ampliamente consolidada y en los que diversas instituciones vienen desarrollando, casi desde principios de siglo, su tarea de emisión de normas contables, así como impulsando la investigación doctrinal en el área contable.

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas responde a un intento de cubrir esta laguna, ante la urgencia de que los diversos implicados en aspectos empresariales aglutinen sus esfuerzos al objeto de contribuir a formular un cuerpo de doctrina, así como de servir de apoyo y orientación a nuestra política económica (48). Constituida a principios de 1979 (49) nace, por tanto, para ser vehículo que facilite el estudio y la investigación de las ciencias económicas y empresariales, reunien-

---

(48) A.E.C.A. "Memoria de 1979". Pág 20.

(49) La autorización del Ministerio del Interior se otorgó con fecha 19 de febrero de 1979.

do entre sus socios fundadores representantes de las diversas áreas interesadas en el desarrollo de su objetivo constitucional (50). Se trata de una asociación tanto profesional como doctrinal, cuya estructura pretende, de manera similar a la ya estudiada Financial Accounting Foundation -- norteamericana, sustentarse en la autoridad racional de -- sus miembros y de los componentes de sus grupos de trabajo, para los que se busca una amplia representatividad.

De acuerdo con sus Estatutos y en línea con las motivaciones antes indicadas, la A.E.C.A. tiene por finalidad (51): a) el desarrollo científico de la Contabilidad y de la Administración de Empresas; b) Fomentar los estudios -- científicos entre personas vinculadas a estas disciplinas; c) establecer contactos e intercambios de conocimientos -- con otras asociaciones e instituciones nacionales e internacionales relacionadas con las Ciencias Empresariales; d) crear los cauces que permitan la mayor difusión de los estudios científicos de Contabilidad y Administración de Empresas, así como los propios trabajos de la Asociación. Como objetivo genérico se establece, en la misma disposición, el tratamiento científico de los problemas de aquellas dos disciplinas, tanto desde el plano económico y social como del financiero y jurídico.

---

(50) Memoria de la A.E.C.A., 1979, pág. 21.

(51) Art. 4.

Haciendo uso de la posibilidad recogida en los estatutos (52), mediado el año de su constitución, la A.E.C.A. creó sus dos primeros grupos de trabajo: la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad y la Comisión de Valoración de Empresas. Como principal trabajo de la primera de ellas (53) hay que mencionar la elaboración de una declaración de principios básicos en la que se incluyen consideraciones adicionales sobre requisitos y objetivos de la información contable (54).

En el mismo, una vez fijado el itinerario lógico a seguir por un proyecto de elaboración de los principios contables, en paralelismo con el camino metodológico requerido por la formulación de una teoría de la Contabilidad, se enuncian sucesivamente una serie de postulados acerca del entorno económico (55), las características de la informa-

---

(52) Arts. 28 a 31: De las Comisiones de Estudio.

(53) Además de la elaboración de principios, se acometieron por esta Comisión con carácter previo otros dos trabajos: el dictámen sobre el Capítulo VII, Cuentas Anuales, del Anteproyecto de Ley de Sociedades Anónimas y la opinión sobre las implicaciones contables del R.D. 306/79 sobre el régimen fiscal de la inversión empresarial. Ambos pueden verse en los Documentos núms. 1 y 2 publicados por la propia A.E.C.A.

(54) En el momento de redactar estas líneas (septiembre de 1980) el documento base elaborado por la Comisión ha sido difundido entre los miembros de la Asociación, al objeto de que éstos aporten posibles sugerencias al texto primitivo. Por tanto, su redacción no puede considerarse como definitiva. Puede encontrarse esta declaración en el número 3 de la mencionada serie de Documentos de la A.E.C.A.

(55) Economía de Mercado, incertidumbre, sujetos económicos, objetos económicos y necesidad de la información.

ción contable (56) y los requisitos de la misma (57) para, una vez formulado como corolario el principio de la imagen fiel, establecer ocho principios básicos (58).

De esta declaración nos ocuparemos más extensivamente en otro lugar del presente trabajo. Bástenos decir, por el momento, que dada su estructura y el convencimiento de que la validez y eficacia de los principios contables debe entroncarse con el tema de la definición previa de los objetivos que se desean alcanzar con la información contable, hay que afirmar que los principios de la A.E.C.A. tienen - un marcado carácter normativo, aunque en la definición de algunos de ellos -el del precio de adquisición, principalmente- pueda observarse un cierto apego a las prácticas - convencionales, que también puede traslucirse a partir del título que se da a la declaración: Principios de Contabilidad en España.

- 
- (56) Objetivo, estados contables periódicos, marco legal e información en términos monetarios.
  - (57) Identificabilidad, oportunidad, claridad, relevancia, razonabilidad, economicidad, imparcialidad, objetividad y verificabilidad.
  - (58) Empresa en funcionamiento, uniformidad, importancia relativa, -- afectación de la transacción, registro, correlación de ingresos y gastos, devengo, prudencia valorativa y precio de adquisición.

## LA EVOLUCION DESEABLE DE LA REGULACION CONTABLE.

### ALGUNOS EJEMPLOS DE DERECHO COMPARADO

En los epígrafes anteriores queda recogida la insuficiencia de nuestro derecho contable así como las líneas generales de su reforma, todavía no iniciada de hecho, aunque sí a nivel de proyectos, tanto en lo que respecta a la Ley de Sociedades Anónimas, como en relación con el informe de la Comisión para el estudio del Mercado de Valores. A pesar de haber hecho ya alusión a este respecto, cabe -- abundar aquí en un extremo recogido por este último informe: la necesaria coordinación entre los textos legales y -- los instrumentos de normalización contable, en especial el Plan General de Contabilidad, al objeto de asegurar una -- adecuada integridad de la normativa jurídica referente a -- los aspectos sustantivos de la contabilidad.

En este sentido nos parece especialmente significativa la solución apuntada por el derecho mercantil francés. En este país la obligada armonización con las disposiciones comunitarias y en especial con la Cuarta Directriz está previsto se realice a través de una Ley Contable, cuyo proyecto fue elaborado a comienzos de 1980, al que acompaña un proyecto de reglamento para la aplicación de la mis-

ma (59).

El proyecto (60) comienza reconociendo el principio de la imagen fiel, al que posteriormente subordina las disposiciones legales, al afirmar que si en un caso excepcional, dicha imagen sólo puede ofrecerse apartándose de alguna de las disposiciones de la ley, esta no observación - de la norma se hará constar, motivadamente, en el anexo, - junto con sus consecuencias en las partidas de las cuentas anuales afectadas.

Además, en el proyecto se establecen un conjunto de normas y principios de entre los que caben mencionarse:

- Reglas de contabilidad material con respecto al - registro cronológico de hechos económicos, a la confección del inventario anual (61) y al establecimiento

- 
- (59) Ambos suponen la derogación y consiguiente sustitución, entre - otros cuerpos legales, del título segundo del Code de Commerce, y de parte de las leyes 66-537 de 24 de julio de 1966 sobre las sociedades comerciales y de la 67-563 de 13 de julio de 1967 que regula los estados de quiebra.
- (60) Tiene tres capítulos: 1.- De la Comptabilité Generale. 2.- De la Comptabilité Generale des Commerçants y 3.- Dispositions diverses et transitoires. Los capítulos primero y tercero son un cuerpo único, mientras el segundo contiene dos secciones: disposiciones aplicables a todos los comerciantes y disposiciones aplicables a las sociedades mercantiles.
- (61) Art. 2. Es interesante reseñar que para el seguimiento cronológico se prevé el registro en un soporte de datos que ofrezca las - condiciones de garantía y conservación definidas en materia de - prueba, que constituye el libro diario. Permite también el registro mensual de operaciones. Para el inventario se exige periodicidad anual.

to de cuentas anuales (62). Se formulan además reglas para facilitar la oportuna revisión y permanencia de los datos y registros contables (63).

- Establecimiento del principio del precio de adquisición o coste de producción (64), con definición de estos conceptos, expresando la preferencia por el menor valor entre el registrado en libros y el de mercado (65).

- Definición de algunos principios básicos, que entran dentro de la categoría de los generalmente admitidos, además del criterio histórico de valoración, tales como el de empresa en marcha, continuidad, valoración separada de partidas de activo y pasivo (66), afectación de ingresos y gastos al resultado del ejer

---

(62) Art. 6º, en el que se define el balance, la cuenta de resultados y el anexo como cuentas anuales, afirmándose de los mismos que forman un todo que debe de respetar el principio de imagen fiel, así como los de prudencia, regularidad y sinceridad.

(63) Art. 3º, que afirma que la contabilidad debe de ser organizada y llevada de tal manera que en todo momento cualquier persona habilitada pueda verificar si el sistema contable es adecuado y seguro, si el sistema de tratamiento de datos es apropiado y correctamente aplicado, si cada anotación puede ser presentada o reproducida de forma directamente legible y si los datos registrados se mantienen íntegramente durante el período legal de conservación, de forma que se excluya toda posibilidad de modificación del registro inicial.

(64) Art. 4.

(65) Art. 7.

(66) También en el Art. 7.



cicio (67) y principio de prudencia (68).

- Normas básicas para la valoración de activo inmovilizado y circulante (69).

Pero además de estas líneas generales, que pueden calificarse como de principios básicos contables, interesa señalar aquí la técnica legislativa adoptada: el proyecto de ley contable hace continuas alusiones al desarrollo por menorizado de sus preceptos mediante disposiciones de rango inferior, decreto por lo general, con delegación expresa en el Plan Comptable Général y en sus adaptaciones sectoriales (70). De esta manera, con una ley marco se conse-

- 
- (67) Art. 9, en el que se afirma que se imputarán al ejercicio los -- productos cobrados o por cobrar a título de dicho ejercicio, junto con las cargas relativas al mismo, conceptos a los que eventualmente se añadirán los ingresos y gastos de ejercicios anteriores todavía no contabilizados. Sin embargo, y en las condiciones fijadas por decreto, serán imputables a varios ejercicios -- las cargas contraídas en el transcurso de uno sólo, pero cuyos efectos tengan incidencia sobre varios.
- (68) Asimismo en el artículo 9, que establece que conforme al principio de prudencia, los beneficios no realizados a la fecha de cierre del balance no pueden ser contabilizados como tales, mientras que en esa misma fecha deben de tenerse en cuenta todos los riesgos y pérdidas previsibles.
- (69) Art. 8.
- (70) La remisión expresa al Plan, como encargado de desarrollar las normas generales del primer capítulo del Proyecto se contienen en su artículo 11, que amplía esta delegación a las normas contables particulares para actividades que requieran de un tratamiento normalizador especial, así como a los planes contables profesionales. En esta línea, en el articulado del primer capítulo -- del proyecto pueden encontrarse otras materias a desarrollar por decreto, entre las que puede mencionarse las reglas de organización y de funcionamiento de las cuentas y las modalidades de registro de las operaciones (art. 5) y la estructura y contenido de las cuentas anuales (art. 6).

guirá, de aprobarse el proyecto, abarcar a la totalidad de instrumentos de normalización contable que la desarrollen (71).

Hay que señalar que un sistema similar es el seguido por la ley alemana de sociedades (72) que expresamente autoriza al Ministerio Federal de Justicia para que, conjuntamente con el Ministerio de Economía, establezca el formato de balance anual necesario, apartándose de los modelos generales contenidos en la ley. Con ello se consigue que, a través de la delegación, la norma máxima ampare también las adaptaciones sectoriales.

---

(71) Otro ejemplo a seguir es el de la necesaria armonización terminológica entre las diferentes manifestaciones de la actividad administrativa y legislativa. Vid. a este respecto ANONIMO: "Terminologie Economique et financière". R.F.C. nº 52, julio, 1975, en el que se comenta la orden del Ministère de L'Economie et des Finances de fecha 3.1.74 sobre recomendaciones en materia de terminología económica y financiera. Los destinatarios de esta orden -- fueron los directores generales, directores y jefes de servicio de la Administración francesa.

(72) AktG de 6.9.65. Art. 161.

### BIBLIOGRAFIA CITADA

ANONIMO: "Terminologie économique et financière". R.F.C. nº 52, julio 1975.

ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS: "Memoria de 1979.

- "Las Cuentas Anuales en el Anteproyecto de Ley de Sociedades Anónimas". A.E.C.A. Serie Documentos, nº 1. Madrid, 1980.
- "Implicaciones contables del R.D. 3061/79 sobre el régimen fiscal de la Inversión Empresarial". A.E.C.A. Serie Documentos, nº 2. Madrid, 1980.
- "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en España". A.E.C.A. Serie Documentos, nº 3. Madrid, 1980.

BANACLOCHE, J.; LOPEZ GETA, J.M. y COLMENAR VALDES, S.: "Problemática Fiscal de la Empresa". Duero Meeting. Madrid, 1978.

BUENO CAMPOS, E.; LARRIBA DIAZ-ZORITA, A. y PIZARRO MONTERO, T.: "Normativa Legal de la Contabilidad en España". Ed. ICE. Madrid, 1975.

CARAMES NIETO, J.R.: "Coincidencia de ingresos no computables y reducciones en la base del Impuesto de Sociedades". C.T. nº 16.

CUBILLO VALVERDE, C. y otros: "Plan General de Contabilidad. Estudios y Comentarios". Ed. Derecho Financiero y Ed. ICE. Madrid, 1974.

CUBILLO VALVERDE, C.: "Prólogo a la edición del Plan General de Contabilidad". Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1975.

FERNANDEZ PEÑA, E.: "Análisis de las Cuentas Anuales: Información Económico Financiera". Recogido en el texto de Cubillo Valverde, C. y otros: "Plan General de Contabilidad. Estudios y Comentarios". Ed. Derecho Financiero y Ed. ICE. Madrid, 1974.

GONZALEZ GARCIA, A.L.: "El Impuesto sobre Sociedades y el Plan General de Contabilidad". Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1979.

HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría de la Contabilidad". UTEHA. México, 1974.

JORDAN NAVARRO, M.: "El Impuesto sobre Sociedades en el contexto de la economía del bienestar". H.P.E. nº 24-25.

LAGARES CALVO, M.: (introducción y selección de) "El Impuesto sobre Sociedades. Aspectos polémicos". Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1973.

LARRIBA DIAZ-ZORITA, A.: "Plan General de Contabilidad: Análisis crítico de sus relaciones contables". R.E.F.C. nº 16.

LINARES MARTINEZ, L. y ARRAEZ GARCIA, A.: "La auditoría contable en el marco tributario". Ponencia en el III Congreso de C.J.C.E. Ed. del propio Instituto. Madrid, 1978.

NAHARRO MORA, J.M.: "Lecciones de Hacienda Pública". Tercera Edición. Madrid, 1971.

PEREZ DE AYALA, J.L.: "Tributación de las plusvalías patrimoniales en el Impuesto General sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídicas". R.D.F.H.P. nº 88.

PONT MESTRES, M.: "Reflexiones en torno a la reforma de la normativa contable". C.T. nº 6, 1972.

RODRIGUEZ ROBLES, A.: "Problemas actuales que plantea la determinación del beneficio empresarial en el Derecho Español". R.D.F.H.P. nº 112.

SAINZ DE BUJANDA, F.: "Notas de Derecho Financiero". Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Derecho. Madrid, 1967.

SANTALO SORS, F.X.: "Impuesto de sociedades. Gasto necesario y ejercicio al que debe de imputarse". C.T. nº 8.

TUA PEREDA, J.: "Estados Financieros: España y el Mercado Común". Ed. I.C.J.C.E. Madrid, 1980.

VALLE SANCHEZ, V.: "La incidencia del impuesto sobre la Renta de Sociedades". H.P.E. nº 24-25.

CAPITULO OCTAVO :

LA INTERNACIONALIZACION DE LOS PRINCIPIOS  
DE CONTABILIDAD. LOS INTENTOS MUNDIALES



## CAPITULO 8 | LA INTERNACIONALIZACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD. LOS INTENTOS MUNDIALES

### CARACTERISTICAS GENERALES DE LA ARMONIZACION INTERNACIONAL

#### NECESIDAD Y FINES

El creciente ámbito de las operaciones de las empresas, que incluye el fenómeno multinacional, junto con el interés cada vez mayor por este tipo de actividades y por sus consecuencias en la sociedad internacional (1), han aumentado en los últimos años la demanda de información y -- han ocasionado que estos requerimientos, trascendiendo el ámbito nacional clásico, se sitúen a un nivel internacional. La mundialización de los mercados (2) y el crecimen-

- 
- (1) Vid. ORGANIZACION DE NACIONES UNIDAS: "Empresas Transnacionales. Estudios técnicos: Normas internacionales de Contabilidad y presentación de informes. O.N.U. Nueva York, 1977, pág. 6.
  - (2) En expresión de JANE SOLA, J.: "La Comisión de Empresas Transnacionales de las naciones unidas". A.D. año XIV, nº 77, enero-febrero, 1978, pág. 22.

to al mismo nivel de los procesos de inversión han generado una evolución similar en las necesidades armonizadoras de la información suministrada por las entidades económicas (3), de tal manera que puede hablarse de la existencia de un interés internacional en cuanto a los usuarios de -- una determinada y única fuente de información (4).

Para satisfacer esos intereses y, en consecuencia, - para facilitar la necesaria comparabilidad entre estados - financieros emitidos en países con diferente normativa se ha comenzado desde hace algunos años un proceso de armonización contable (5) de carácter irreversible, tanto en diversas áreas de características comunes como a nivel mundial. Con ello, la expresión principios de contabilidad generalmente aceptados comienza a utilizarse en el contexto del ámbito profesional internacional (6).

- 
- (3) Vid. MUELLER, G.G. y WALKER, L.M.: "The coming of Age of Transnational Financial Reporting". J.O.A., julio de 1976.
  - (4) Vid. NOGUERO SALINAS, A.: "La información contable de la empresa en el mundo actual: hacia la normalización contable internacional" y MUELLER, G.G. y WALKER, L.M.: "The Coming ..." Op. cit.
  - (5) Vid. MONTESINOS JULVE, V.: "Armonización contable internacional". A.D., año XIV, nº 77, enero-febrero, 1978, pág. 157, en la que se afirma que tres son los canales por los que, de forma primordial, actúan las fuerzas económicas impulsoras del proceso de armonización: a) ensanchamiento de los mercados financieros; b) ampliación de mercados en el comercio internacional y c) aparición de las empresas multinacionales.
  - (6) RIEBOLD, G.: "Estandards americanos de control contable". T.C. to mo XIII, 1961, pág. 77.



## LOS DIFERENTES TIPOS DE ARMONIZACION INTERNACIONAL

La internacionalización de las prácticas y principios contables es todavía incipiente en las dos principales manifestaciones en que se produce: la práctica profesional y la legislación supranacional. Si bien puede decirse que la finalidad de comparabilidad constituye el objetivo supremo de todo sistema uniforme, al que tiende también el proceso internacional (7), la distinción arriba apuntada origina dos tipos diferentes de normalización, que aunque pretenden similares efectos se diferencian en el origen de la fuente armonizadora y en el grado de vinculación conseguido.

La uniformidad profesional nace del acuerdo entre diversas organizaciones de expertos contables, teniendo por tanto un carácter meramente indicativo, cuya obligatoriedad sólo se consigue a través de la aceptabilidad que sus miembros otorgan al estandar producido. Por otro lado, la normalización supranacional legislativa tiene fuerza de obligar procedente de la potestad vinculante de la fuente que la produce.

---

(7) DEZZANE, F.: "Principios contables ..." Op. cit., pág. 277.

En ambos casos se produce un claro proceso de institucionalización de la norma contable, similar al que tiene lugar a nivel nacional; sin embargo, la institucionalización privada, aunque más frecuente, sólo consigue sus efectos en menor grado que el proceso público de cristalización del principio a nivel internacional. El primer procedimiento origina la práctica contable internacional; el segundo, con un mayor grado de control en el sentido más sociológico del término, da lugar al derecho contable internacional, o al menos, si no se quiere reconocer la autonomía de esta rama (8), a las fuentes internacionales de la norma contable con carácter vinculante desde un punto de vista jurídico.

Junto a este criterio de clasificación, que nos parece el más importante por los efectos que produce, puede utilizarse también el correspondiente al ámbito que abarca la normalización, que origina dos tipos diferentes, según que el proceso sea mundial o restringido a una determinada área. Profundizando en este criterio, puede distinguirse entre áreas geográficas o regionales, caracterizadas por aglutinar países sin un excesivo nexo en cuanto a sistemas contables, y áreas culturales en las que se integran países pertenecientes a un bloque de influencia común (9).

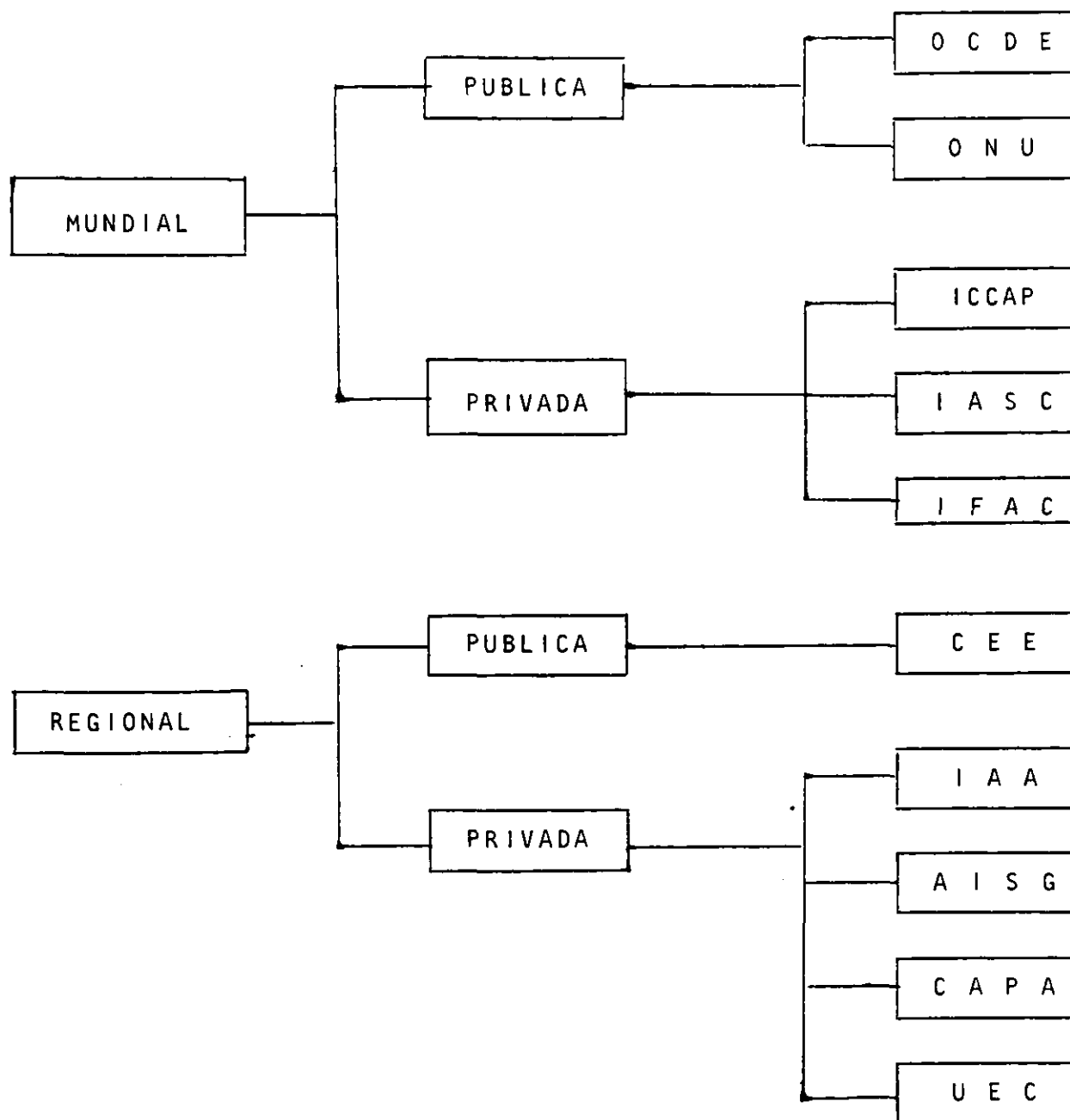
---

(8) Vid. al respecto: WINDSOR, F. et LEDOUBLE, D.: "Existe-t-il un droit comptable?". R.F.C. n° 77, noviembre, 1977.

(9) Vid. una clasificación similar en MONTESINOS JULVE, V.: "Armonización ..." Op. cit., págs. 162 y 163.

CUADRO N° 9

LA NORMALIZACION CONTABLE INTERNACIONAL



Como ya apuntábamos más arriba, los intentos profesionales de armonización son más frecuentes que los que tienen su origen en mecanismos legales. Dentro de los primeros, - también es lógico pensar que las manifestaciones por áreas culturales hayan sido más tempranas que las regionales. -- Por otro lado, la normalización legislativa se presenta todavía en sus primeras manifestaciones, debido, como ocurre generalmente en los intentos supranacionales de carácter público, a la dificultad de encontrar los mecanismos coercitivos adecuados para las normas establecidas. La excepción más relevante a este problema es, sin duda alguna, la normalización lograda por la Comunidad Económica Europea.

En las páginas que siguen pasaremos breve revista a los más significativos intentos hasta el momento. En el -- presente capítulo nos referiremos a la normalización contable a nivel mundial en su doble vertiente de pública (O.C.D.E. y O.N.U.) y privada (I.C.C.A.P., I.A.S.C. e I.F.A.C.). El siguiente capítulo se dedica al análisis de los procesos parciales o regionales, con idéntica distinción en privados (I.A.A., A.E.S.G., C.A.P.A. y U.E.C.) (10) y públicos (C.E.E.).

---

(10) En donde se podía haber diferenciado entre áreas geográficas o regionales (U.E.C., I.A.A., C.A.P.A.) y culturales (I.A.S.G.).

## LOS INTENTOS GLOBALES DE CARACTER PUBLICO

### LA ORGANIZACION DE NACIONES UNIDAS

Puede decirse que la armonización contable con aspiraciones mundiales surge como consecuencia de otro fenómeno - del mismo alcance: la internacionalización de la empresa y el desarrollo del fenómeno multinacional. Nada tiene de extraño que se trate de ejercer el control hasta el límite de lo posible sobre estas entidades a través del establecimiento de normas comunes que favorezcan la comparabilidad y que obliguen de alguna manera a las empresas transnacionales a poner claramente de manifiesto sus datos tanto financieros como no financieros.

Estas y otras similares fueron las motivaciones que - llevaron al Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas a la formación, en julio de 1972, de un grupo de expertos con destino al estudio del papel de las empresas multinacionales y su impacto en el proceso de desarrollo económico a nivel mundial, capacitado además para la emisión de -- normas a este respecto. Fruto de su trabajo fue la creación a finales de 1974 de un Comité conocido con la denominación de Comisión de Empresas Transnacionales (11).

---

(11) Vid. O.N.U.: "The Impact of Multinational Corporations on Development and on International Relations". Report of the Group of Eminent Persons. Department of Economic and Social Affairs. S/74.11. A.5. New York, 1974. Puede verse también con respecto a esta comisión SOLA, J.: "La Comisión de Empresas ..." Op. cit.

En su primer período de sesiones (12), la Comisión de Empresas Transnacionales, tras hacer hincapié en la importancia fundamental de la información, propugnó la formulación de un sistema internacional comparable de contabilidad y presentación de informes normalizados. A tal efecto la Comisión recomendó el establecimiento de un Grupo de Expertos en normas contables, creado en 1976, al que se fijaron las siguientes finalidades iniciales:

- examinar la práctica existente en cuanto a la presentación de informes por parte de las empresas transnacionales y los requisitos en la materia en los diferentes países,

- identificar las lagunas existentes en la información que proporcionan las empresas en sus informes, - examinando la viabilidad de diversas propuestas encaminadas a su mejor presentación,

- recomendar una lista mínima de datos, junto con -- sus definiciones, que deberían incluirse en las memorias de las empresas transnacionales y sus filiales, teniendo presentes las recomendaciones de otros grupos internacionales que se ocupan de la materia.

Al objeto de ayudar al Grupo de Expertos sobre Normas Internacionales, la Comisión de Empresas Transnacionales --

---

(12) Celebrado del 17 al 28 de marzo de 1975.

preparó tres documentos que sirvieran de base para el examen a efectuar por aquél (13).

El primer trabajo denominado "Establecimiento de Normas Internacionales de Contabilidad y presentación de informes" se ocupaba de analizar brevemente el estado actual de dichas cuestiones en la práctica de las empresas transnacionales, identificando lagunas y necesidades importantes en materia de información, especialmente desde el punto de vista de la comunidad internacional en su totalidad. El segundo documento titulado "Normas internacionales de Contabilidad y presentación de informes", comenta el resultado de una encuesta realizada sobre la base de estudios detallados referentes a 46 países. Se describen también las actividades en curso llevadas a cabo por diversas organizaciones para conseguir la normalización de los estados financieros a los niveles nacional, regional e internacional. En el tercer trabajo, "Algunos aspectos de la Contabilidad y la presentación de informes de las empresas de especial interés para los países en desarrollo", se examina la actuación de las empresas transnacionales o de sus -

---

(13) O.N.U.: "Towards International Standards of Accounting and Reporting for Transnational Corporations". Department of Economic and Social Affairs. E/C 10/A.C.1/2. New York, 1976; O.N.U.: "International Standards of Accounting and Reporting". Department of Economic and Social Affairs. S/C. 10/A.C. 1/3. New York, 1976; O.N.U.: "Some Aspects of Corporate Accounting and Reporting of Special Interest to Developing Host Countries". Department of Economic and Social Affairs. S/C.10/A.C.1/4. New York, 1976. Posteriormente los tres documentos fueron refundidos en uno solo cuya versión española puede verse en ORGANIZACION DE NACIONES UNIDAS: "Empresas transnacionales. Estudios técnicos. Normas Internacionales de Contabilidad y presentación de informes". S.77.II.A.15. -- New York, 1977.

filiales en los países en desarrollo en esferas como las transacciones en divisas, el empleo de personal local, la capacitación del personal, sueldos y salarios, intereses aplicables a los préstamos entre empresas y la asignación de los gastos administrativos, a la vez que se estudia la manera de mejorar la presentación de informes en esos aspectos.

Hay que señalar que en los trabajos de la Organización de Naciones Unidas, la normalización de la contabilidad y la presentación de informes no está limitada a los aspectos financieros o a asuntos técnicos de contabilidad, sino que abarca la totalidad de la información que la comunidad mundial exige a las empresas nacionales (14).

Esta preocupación se hace patente en la lista mínima de datos que podrían incluirse en los estados financieros de las empresas transnacionales. La información deseable se agrupa en cinco epígrafes (15) de los cuales en -- los cuatro primeros predomina el carácter financiero, -- mientras que el quinto se autotitula información de carácter no financiero que debe de incluirse en las memorias anuales.

Los cuatro epígrafes dedicados a la información fi-

---

(14) ORGANIZACION DE NACIONES UNIDAS: "Empresas transnacionales ..."  
Op. cit., pág. 9.

(15) Ibidem, págs. 10 y ss.



nanciera son, como indica el propio texto, una integración de los requisitos mínimos exigidos por la Comunidad Económica Europea y por el International Accounting Standards - Committee. El primero se refiere a las principales partidas de los estados financieros y en él se contemplan posibles modelos para balance, cuenta de resultados y estado de origen y aplicación de fondos. Es importante señalar la trascendencia que se concede a los anexos a las cuentas -- anuales, en la línea seguida por aquellas organizaciones.

El segundo punto se ocupa de establecer los requisitos mínimos de divulgación de política contable, señalando se una completa lista de los aspectos relacionados con los procedimientos de consolidación y con los métodos y fundamentos seguidos en las diferentes etapas del proceso (16). El siguiente epígrafe dedicado a la información financiera sobre los componentes de un grupo de empresas transnacionales, exige un completo conjunto de las características del grupo y de sus relaciones tanto financieras como económicas

---

(16) Así se relacionan los siguientes extremos: 1.- Política de consolidación: a) fundamentos para incluir y excluir a las filiales en la consolidación; b) fundamentos para incluir a las compañías asociadas; c) fundamentos, en su caso, para no incluir los beneficios entre compañías; d) métodos de conversión de las cuentas extranjeras. 2.- Método para determinar los precios de transferencia de productos o repuestos. 3.- Fundamentos para determinar -- los gastos efectuados entre compañías por concepto de intereses, royalties, licencias, alquileres, etc. 4.- Método para la asignación entre los componentes del grupo de los gastos relacionados con investigación, publicidad, servicios de gestión y otros gastos. 5.- Fundamentos para seleccionar las zonas geográficas sobre las que se informa por separado y 6.- Fundamentos para la división por industrias, tipos de productos o servicios sobre los que se informa por separado.

incluyéndose aquellas que se eliminan en la consolidación (17).

El último punto de los dedicados a la información financiera requiere la presentación de informes sobre sectores, tanto según zonas geográficas como por ramas de actividad. Para los sectores geográficos se exige poner de manifiesto sus activos, los ingresos y ganancias obtenidos - en las mismas, los riesgos excepcionales que puedan recaer sobre aquellos, las principales actividades en cada zona y las nuevas inversiones de capital realizadas en las mismas en el transcurso del ejercicio; al mismo tiempo se sugieren algunos posibles principios contables para atribuir de determinadas partidas a las diversas zonas. Análogas consideraciones se realizan en cuanto a la distribución por indus

- 
- (17) Este tercer epígrafe dedicado a la información financiera sobre los componentes de un grupo de empresas transnacionales contiene los siguientes puntos: 1.- Lista de las filiales importantes y -- porcentajes de participación por zonas geográficas de actividad, justificando la exclusión de cualquier filial de la consolidación. Incluir las filiales no consolidadas al valor neto de su patrimonio, o bien presentar dicho patrimonio en las notas a los estados financieros consolidados. 2.- Lista de las compañías asociadas y naturaleza de la relación con la compañía matriz (por zonas geográficas de actividad). Justificación de la inclusión de esas inversiones sobre la base de cualquier criterio que no sea el del - valor neto del patrimonio, presentando entonces ese patrimonio en las notas. 3.- Divulgación de la identidad de la compañía matriz en los informes de las filiales. 4.- Divulgación de la siguiente información, que se elimina en los estados consolidados: a) ventas entre compañías, b) cargos entre compañías por concepto de intereses, royalties, licencias, alquileres, c) cargos por concepto de gastos de investigación y desarrollo, publicidad, servicios administrativos y otros gastos imputados, d) Incremento o reducción netos de las investigaciones entre compañías, e) Incremento o reducción netos de los préstamos entre compañías.

trias o sectores de actividad (18).

Especialmente importantes son los requisitos mínimos que se prevén en el área de la información no financiera, por cuanto representan de ampliación de los datos a suministrar trascendiendo el ámbito estrictamente contable para situarse en el terreno que parecen exigir los actuales planteamientos de conflictos de intereses y objetivos diversos que giran en torno a la empresa. Los datos se estructuran en dos apartados: información sobre empleo (19) con carácter total y por zonas geográficas e información sobre medidas para el control del medio ambiente (20).

- 
- (18) Para la distribución por industrias se exige: 1.- Activos identificables por industria. 2.- Divulgar otros activos para conciliar el activo total consignado en el balance. 3.- Indicar los ingresos por industria y las ventas entre sectores por separado. 4.- Uno o más de los datos siguientes por industria: a) contribución al beneficio; b) resultados de la explotación; c) beneficios antes de deducir los impuestos. d) resultado neto. 5.- Nuevas inversiones de capital.
- (19) Los datos sobre empleo deben de incluir información acerca de (total y por zonas geográficas sobre las que se informa): a) Número de personas empleadas al final del año; b) número de expatriados empleados a fin de año; c) número de mujeres empleadas a fin de año. (En relación con los puntos anteriores, informese también, de ser posible, sobre los cambios producidos en el número de personas empleadas durante el año). d) Número de personas empleadas al final del año por funciones: producción y otros sectores; e) promedio semanal de horas de trabajo por empleado; f) coste de los empleados, presentando por separado total de sueldos y salarios, coste total de las prestaciones o remuneraciones accesorias, indicando cuales son y coste de los planes de formación; g) descripción del plan de pensiones.
- (20) Con la siguiente estructuración: a) Costes de capital y otros gastos que sólo se realizan una vez; b) gastos corrientes; c) descripción de los resultados.

El Grupo de Expertos sobre Normas Internacionales ha tomado como base para establecer los posibles requisitos - mínimos las normas ya existentes, como hemos puesto de manifiesto, establecidas por organizaciones tales como la C. E. E. o la I. A. S. C. Sin embargo, sus directrices suponen -- una importante ampliación de aquellas al contemplar junto con un extenso conjunto de datos financieros, la posible información no financiera, que presenta un indudable interés en la evaluación del impacto que las empresas transnacionales pueden tener en la economía local de los países - en que están establecidas. Por otro lado, también se insiste en la conveniencia de extender la costumbre habitual en algunos países de presentar informes reservados destinados a los respectivos gobiernos (21).

#### LA ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.)

La O.C.D.E. (22) inició sus intentos normalizadores en el ámbito de la contabilidad nacional, para extenderlos

---

(21) O.N.U.: "Empresas transnacionales ..." Op. cit., pág. 6.

(22) La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico se creó por acuerdo fundacional establecido en París en diciembre de 1960. Forman parte de la misma la República Federal de Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, -- Finlandia, Francia, Grecia, Islandia, Irlanda, Portugal, Suecia, Suiza, Turquía, Reino Unido y Estados Unidos.

posteriormente, en proceso similar al seguido por la O.N.U., al terreno de la microcontabilidad. Al igual que en aquel caso, la armonización va íntimamente ligada a la preocupación por las empresas multinacionales y por la inversión internacional, como consecuencia de la orientación de la O.C.D.E. hacia la expansión del comercio mundial (23). Al incrementarse estas actividades no es de extrañar que este organismo trate de regular sus líneas generales, entre las que se encuentran normas sobre los datos que han de ser presentados en los estados financieros por las empresas multinacionales. Sin embargo hay que señalar que el cumplimiento de estas directrices es voluntario y, en consecuencia, sin carácter de obligatoriedad legal. A pesar de esta falta de fuerza vinculante, las normas de la O.C.D.E. pueden servir para comprobar que las operaciones de las multinacionales están en armonía con las políticas al respecto de los países miembros, al exigírseles unos amplios requisitos informativos, cuyos rasgos, por otro lado, pueden ser normalizados por este procedimiento; contribuyendo así al estrechamiento de las prácticas de estas entidades en materia de estados financieros.

Al objeto de cumplir estos fines, la O.C.D.E. creó en 1977 un Comité sobre Inversión Internacional y Empresas Multinacionales. Sus trabajos en el ámbito de la normaliza

---

(23) Vid. O.C.D.E.: "International Investment and Multinational Enterprises". Council of the organization for Economic Cooperation and Development. (ISBN, 92-64-11524-2) Paris, 1976.

ción contable son todavía incipientes, limitándose prácticamente a algunas declaraciones de principios y a la recopilación de las prácticas seguidas en materia contable por los países miembros (24).

---

(24) Vid. O.C.D.E.: "Accounting practices in O.E.C.D. member countries" Committee on International Investment and Multinational Enterprises. - DAF/IME/78.10. Paris, 1979.

## INTENTOS GLOBALES DE INDOLE PROFESIONAL

### ANTECEDENTES DEL I.A.S.C.:

### LOS CONGRESOS INTERNACIONALES Y EL COMITE INTERNACIONAL DE COORDINACION PARA LA PROFESION CONTABLE

Los intentos profesionales para conseguir la armonización contable a nivel mundial han estado estrechamente relacionados con la celebración de congresos internacionales -- por sus miembros, en los que desde 1957 se viene abogando -- reiteradamente por la necesaria comparabilidad y homogeneidad entre estados financieros emitidos en países diferentes. El establecimiento de una organización con carácter lo más amplio posible que tratara de potenciar estos extremos puede decirse que comenzó a gestarse en los congresos séptimo (1957) y octavo (1963), si bien fue el noveno, celebrado en Paris en 1967 (25) el que organizó la creación de un grupo de trabajo, sustentado por una secretaría permanente, al objeto de coordinar los esfuerzos hacia la mayor armonización internacional de los principios contables, misión que le -

---

(25) Vid. los dossiers de cada uno de estos congresos, publicados por el A.I.C.P.A. o por la propia organización de los mismos. También con respecto al noveno: OLIVER y TRUJILLO, A.: "Ante el noveno - Congreso Internacional de Contabilidad". R.T.C., tomo XIX, pág. 321 y ss. y del mismo autor: "Comentarios al IX Congreso Internacional de Contabilidad". R.T.C., tomo XIX, págs. 401 y ss.

fue encomendada expresamente (26).

Este grupo de trabajo sugirió el establecimiento de un Comité Internacional de Coordinación Contable, propuesta que fue aprobada en el X Congreso Internacional celebrado en Sidney en 1972 (27) dándose así lugar a la creación del I.C.C.A.P. (28).

A partir de ese momento, el Comité comenzó su propia autorregulación (29). Entre sus objetivos se fijaron los siguientes (30):

- iniciar, coordinar y guiar los trabajos tendentes al establecimiento de líneas directrices tanto técnicas como éticas y de formación práctica para la profesión contable, así como al reconocimiento mutuo de diplomas entre los países miembros.

- Animar y promover el desarrollo de organizaciones regionales con fines comunes y trazar las directrices acerca de la estructura y constitución de dichas organizaciones.

- 
- (26) Vid. CORDOLIANI, H.F.: "La Comptabilité dans son environnement international nouveau". R.F.C., enero, 1975, pág. 7.
- (27) Vid. respecto de esta reunión: BURGESS BOBET, L.: "X Congreso Internacional de Contabilidad". R.T.I.C.J.C. n° 1/73.
- (28) International Coordination Committee for the Accountancy Profession.
- (29) El I.C.C.A.P. comprendía once países miembros: Australia, Canadá, Alemania Federal, Francia, India, Japon, Mejico, Países Bajos, Filipinas, Reino Unido y Estados Unidos. Cada país nombraba un delegado, al que podían acompañar a las reuniones representantes permanentes de algunas de las organizaciones profesionales del mismo.
- (30) Vid. CORDOLIANI, H.F.: "La Comptabilité ..." Op. cit., pág. 9.



CUADRO N° 10  
FUNDADORES DEL IASC

| <u>PAISES</u>       | <u>INSTITUCIONES</u>  |
|---------------------|---|
| ALEMANIA OCCIDENTAL | - Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland   |
| AUSTRALIA           | - The Institute of Chartered Accountants in Australia   |
| CANADA              | - The Canadian Institute of Chartered Accountants<br>- General Accountants' Association<br>- The Society of Management Accountants of Canada  |
| ESTADOS UNIDOS      | - The American Institute of Certified Public Accountants  |
| JAPON               | - The Japanese Institute of Certified Accountants.  |
| MEJICO              | - Instituto Mexicano de Contadores Públicos   |
| REINO UNIDO         | - The Institute of Chartered Accountants in England and Wales<br>- The Institute of Chartered Accountants of Scotland.<br>- The Institute of Chartered Accountants in Ireland.<br>- The Association of Certified Accountants.<br>- The Institute of Cost and Management Accountants<br>- The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. |

El I.C.C.A.P. se organizó en cinco Comités permanentes: de organismos regionales, comité de ética, comité de educación profesional y formación práctica, de organización internacional futura y de normas internacionales de contabilidad (31). Este último, conocido como International Accounting Standards Committee (I.A.S.C.) ha funcionado, como veremos en el próximo epígrafe, con carácter relativamente independiente.

### EL COMITE INTERNACIONAL DE NORMAS CONTABLES (I.A.S.C.)

Concebido en principio como un comité dependiente del I.C.C.A.P., el I.A.S.C. (32) alcanzó autonomía propia al -- otorgar su carta constitutiva como miembros fundadores nueve de los once países que integraban aquel (33). Sus objeti

---

(31) Vid. sus funciones en CORDOLIANI, H.F.: "La Comptabilité ..." Op. cit., págs. 9 y 10.

(32) En relación con el I.A.S.C. y sus normas contables internacionales pueden consultarse los siguientes trabajos: BENSON, H.: "Le programme d'harmonisation des principes et méthodes comptables a l'échelon International. La tâche de l'I.A.S.C." R.F.C., diciembre 1975; CORDOLIANI, H.F.: "La Comptabilité ..." Op. cit.; I.A.S.C.: "The work and purpose of the International Accounting Standards Committee". I.A.S.C., London, 1977; Idem: "Normas Contables Internacionales". R.T.C., nº 328, abril, 1976; LEDOUBLE, M.: "Quelques remarques sur la premiere recommandation emise par l'I.A.S.C.". R. F.C., octubre, 1974; MAZARS, R.: "Le travail de l'International Accounting Standards Committee". R.F.C. supl. nº 68, enero, 1977.

(33) India y Filipinas, miembros del I.C.C.A.P., no figuran como fundadores del I.A.S.C.

vos fundamentales son la formulación y publicación, en interés público, de las normas a seguir en la presentación - de los estados financieros sometidos a auditoría, promoviendo y asegurando su aceptación y aplicación a nivel mundial (34).

#### Miembros del I.A.S.C. y su funcionamiento. El Consejo Rector

La organización del I.A.S.C. presenta ciertas peculiaridades dignas de mención. En primer lugar hay que señalar la diferente posición que ocupan los países fundadores y -- los restantes miembros. En efecto, de acuerdo con la Carta Constitutiva (35), sus asuntos se dirigen por un Consejo, - que comprende:

- los representantes de cada uno de los países fundadores, y
- no más de dos representantes elegidos entre las organizaciones de los restantes miembros, no fundadores.

---

(34) Carta Constitutiva. Punto 1. Este documento básico fue revisado en octubre de 1977. Vid. el texto primitivo en CORDOLIANI, H.F. "La Comptabilité ..." Op. cit., págs. 13 y ss. y el texto modificado en I.A.S.C.: "The Work and Purpose ...", Op. cit.

(35) Puntos 5 a 8. Aparte de los fundadores, cualquier otra institución de un país podrá ser designada miembro, si suscribe la carta constitutiva, si se puede considerar representativo de la profesión contable en su país, si posee recursos suficientes para contribuir al trabajo del Comité, y si está dispuesto a aceptar la imitación del consejo, de nombrar representantes para participar en los grupos de trabajo.

Por lo tanto, además de los nueve fundadores, pueden ser invitados miembros de no más de dos países para que de signen representantes con destino al Consejo. Cada uno de estos miembros permanece en el mismo por un período no superior a cinco años, a la vez que no puede darse la reelección sucesiva.

En resumen, que son once países los presentes en el Consejo: los nueve fundadores, con carácter permanente, -- más dos invitados, de entre los restantes miembros, que -- tienen carácter rotativo. No obstante, para trabajos especiales pueden ser designados miembros fundadores u ordinarios indistintamente.

Para tratar de obviar el posible peso de los países fundadores, se indica en la propia Carta que los representantes en el Consejo y las personas encargadas de trabajos especiales o de formar grupos de trabajo, no deben de considerarse a sí mismos como representantes de intereses sectoriales, sino que han de guiarse por la necesidad de actuar en favor de los intereses públicos y de los generales de la profesión contable (36). A pesar de ello es indudable la marcada influencia anglosajona entre los países fundadores. Canadá y Méjico pueden incluirse en el área dominada por las prácticas con origen en Estados Unidos, que a su vez tienen una clara interrelación con el Reino Unido.

---

(36) Punto 9.

Australia también pertenece de forma decidida a este bloque. Por tanto, de nueve países fundadores puede considerarse que al menos cinco están alineados en la misma zona de influencia.

Por otro lado, y aunque no parezca tener excesiva incidencia en el equilibrio del I.A.S.C., hay que indicar que los representantes ante el mismo, no son los países concurrentes, sino, al igual que en el U.E.C., las instituciones profesionales de los mismos. Esta circunstancia hace que algunos miembros engloben en su representación a varias organizaciones de expertos contables (37). Este hecho no afecta al sistema de votación del Consejo Rector (un país, un voto), pero puede tener influencia en las -- opiniones que se reciban acerca de los proyectos de normas.

---

(37) El caso más notable en este sentido es el del Reino Unido e Irlanda que a estos efectos se consideran como un solo país fundador, que representa a las siguientes organizaciones: The Institute of Chartered Accountants in England and Wales; The Institute of Chartered Accountants of Scotland; The Institute of Chartered Accountants in Ireland; The Association of Certified Accountants; The Institute of Cost and Management Accountants y - The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. A -- continuación, en la representación de Canadá confluyen tres ins instituciones: The Canadian Institute of Chartered Accountants, The General Accountants Association y The Society of Industrial Accountants of Canada. Australia y Alemania Federal cuentan con dos organizaciones y el resto de los países fundadores, Francia, Japón, Méjico y los Estados Unidos representan a asociaciones -- únicas.

Otra circunstancia puede ponerse de manifiesto: la ausencia de países de áreas subdesarrolladas en el Consejo (38); los países tercermundistas quedan relegados prácticamente a meros espectadores, con la obligación de respetar unas normas que posiblemente disten considerablemente del estado de su normalización contable.

Estas consideraciones estructurales deben de contemplarse en relación con los amplios poderes del Consejo y con su forma de tomar acuerdos. En efecto, este órgano está facultado para admitir nuevos miembros en el I.A.S.C., emitir proyectos de normas internacionales o el texto definitivo de las mismas y modificar la Carta constitutiva, actos todos ellos para los que se requieren las tres cuartas partes de los votos del Consejo. Para el resto de los acuerdos basta la mayoría ordinaria.

---

(38) En el mismo sentido: MONTESINOS JULVE, V.: "Armonización contable ..." Op. cit. pág. 124, que junto con el predominio de la doctrina y la práctica anglosajona, señala también la reducida representación de los países de economía socializada, con los inconvenientes que ello puede acarrear con vistas a una armonización auténticamente mundial.

### La obligatoriedad de las normas internacionales

Como consecuencia de tener su origen en un intento - estrictamente profesional, las normas emitidas por el I.A. S.C. dependen en su aplicación de la aceptación de las mismas por los miembros de la profesión. Por otro lado, la posibilidad de aplicación es obvio que depende fundamentalmente de la legislación de cada país, aunque las prácticas vigentes en un momento determinado pueden suponer también un obstáculo inicial (39).

El Comité es lógicamente consciente de estas limitaciones. En su Carta constitutiva se afirma que son obligaciones de los organismos profesionales (40):

a) Prestar su apoyo a las normas emitidas por el Comité.

b) Hacer cuanto les sea posible para:

1. Asegurarse de que las cuentas publicadas respetan los principios formulados en esas normas, y en el caso de que no las respeten, que se precise en qué medida sucede esto, y persuadir a

---

(39) Vid. las diferencias a nivel mundial en los trabajos mencionados de la Organización de Naciones Unidas y de la O.C.D.E. y en especial en PRICE WATERHOUSE INTERNATIONAL: "International Survey of Accounting Principles and Reporting Practices". Butterworth and Co. Ltd. (Publishers). London, 1979.

(40) Vid. I.A.S.C.: "The Work and Purpose ..." Op. cit. punto 1 de la Carta Constitutiva y punto 9 del preámbulo, e I.A.S.C.: "Normas Contables ..." Op. cit., págs. 151 y 153.

los gobiernos, a las autoridades que controlan los mercados de valores y al mundo de los negocios y de la industria, en el sentido de que las cuentas que se publiquen lo sean conforme a tales normas.

2. Velar porque los censores de cuentas se aseguren de que los estados financieros respetan tales normas. Si no es así, se hará mención de dicha disconformidad, bien en las cuentas anuales, bien en el informe de auditoría.

3. Asegurar que, tan pronto como sea posible, se tomen las medidas adecuadas con respecto a los auditores cuyos informes no respondan a las -- exigencias mencionadas más arriba.

c) Velar por la similar consecución de la general -- aceptación y observancia de estas normas a nivel internacional.

La profesión contable, añade la propia I.A.S.C. (41), no está normalmente en condiciones de imponer sus puntos de vista si no es a sus propios miembros, y la tarea consiste, por lo tanto, en persuadir, mediante el ejemplo, la preparación y la exhortación, a las categorías de personas interesadas para que presten su apoyo a las normas conta-

---

(41) Vid. I.A.S.C.: "Normas ..." Op. cit., pág. 153, e I.A.S.C.: "The Work ..." Op. cit., puntos 10 y 11.



bles publicadas. Para cumplir estas obligaciones, los organismos miembros del I.A.S.C. deben hacer todo lo posible - para cerciorarse de que los auditores cumplen las disposiciones que les conciernen ya mencionadas y de que se toman las medidas apropiadas -que eventualmente pueden ser disciplinarias- si sus colegas no respetan estas normas.

En definitiva, la aceptación de los estándares internacionales está confiada a las instituciones profesionales miembros del I.A.S.C. quienes, en última instancia son los encargados de poner en marcha los mecanismos necesarios para asegurar su cumplimiento. El principal obstáculo, como ya se indicaba anteriormente, puede encontrarse en la legislación interna de cada país, si bien en este caso el auditor debe de garantizar que la excepción a la norma se haga constar bien en los estados financieros, bien en el informe de auditoría.

### Carácter y proceso de formación de las normas internacionales

Las reglas emitidas por el International Accounting Standards Committee tienen, como el mismo organismo reconoce, un marcado carácter de compilación de las prácticas -- existentes. Se trata, por tanto, de un procedimiento eminentemente descriptivo, que partiendo de las normas en uso

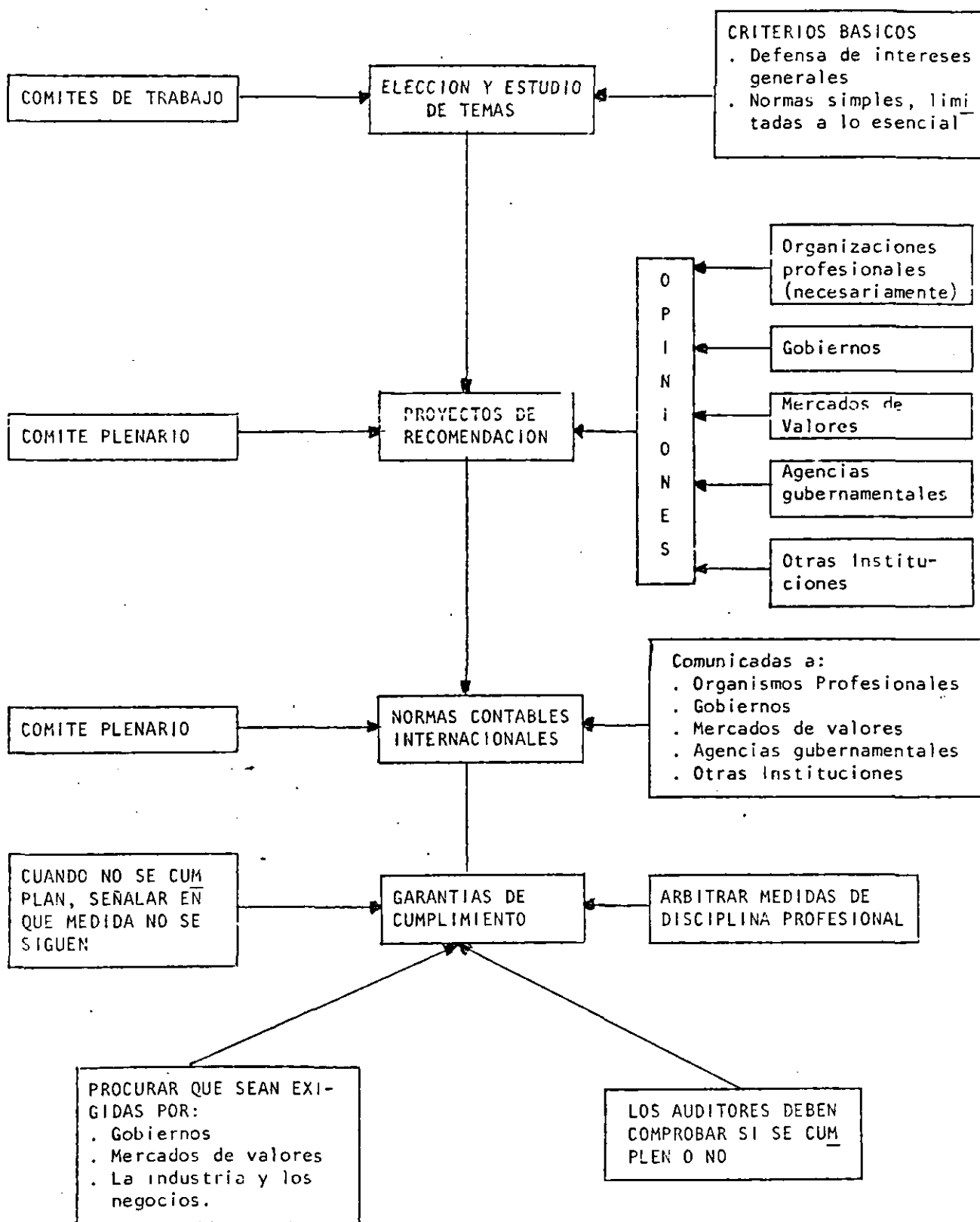
intenta establecer puntos comunes, armonizando, en la medida de lo posible, las diferentes reglas y métodos contables utilizados en los diversos países.

Al mismo tiempo se pretende que la armonización abarque tan sólo asuntos básicos. A este respecto se afirma que el I. A. S. C. tratará de limitar las normas contables internacionales a los temas esenciales y no pretenderá elaborar reglas tan complejas que no pudiesen ser eficazmente aplicadas a escala internacional. Surge aquí, como es habitual en los asuntos de normalización contable, la búsqueda del punto de equilibrio entre flexibilidad y uniformidad, dependiendo la solución adoptada, como es lógico, del carácter del sistema elegido y del sujeto emisor de la norma. En esta línea, las normas del I.A.S.C. parecen optar por la flexibilidad, situándose en un marco de establecimiento de líneas generales en el cual pueden ser seleccionados los métodos y procedimientos de contabilización y presentación de estados financieros. Este carácter viene impuesto por el origen profesional de la norma internacional, que en ningún modo puede imponerse a la legislación nacional, al contrario de lo que ocurre, por ejemplo, en la C.E.E. (42)

---

(42) Lo cual no es óbice para que en algunos casos en la regulación comunitaria predomine la flexibilidad por encima de cualquier otra consideración, tal como pondremos de manifiesto en el capítulo siguiente. Vid., p. e., los modelos de balance, para los que se prevén esquemas en forma de cuenta y de estado indistintamente. En el caso de la cuenta de resultados, la flexibilidad se hace más notoria, al contemplarse cuatro posibilidades, dos en forma de estado y dos en forma de cuenta, cada una de ellas con clasificaciones por funciones y por naturaleza, respectivamente. Las alternativas se hacen aún más amplias si consideramos la implantación de esquemas reducidos para empresas pequeñas y medianas.

## ELABORACION E IMPLANTACION DE UNA NORMA IASC



Al objeto de asegurar su mayor aceptación, la elaboración de normas internacionales atraviesa por un complejo mecanismo de búsqueda de consenso, que trata de implicar - al mayor número posible de instituciones y entidades interesadas (43). En esencia, las fases para la emisión son -- las siguientes:

- Una vez elegido el tema a tratar, designado de conformidad con los objetivos del I.A.S.C., se nombra para su estudio a un grupo de trabajo compuesto -- por tres países miembros, uno de los cuales al menos debe de pertenecer al Consejo Rector. Su finalidad es la elaboración de un borrador de la norma internacional, que se somete al pleno del Consejo Rector.
- Si el Consejo aprueba el borrador (con la mayoría de dos tercios, como sabemos), se envía el mismo, al objeto de recabar sus opiniones, a los organismos profesionales de contabilidad, gobiernos, mercados de valores, organismos reguladores y otras - organizaciones implicadas. Es preceptiva la opinión de los institutos correspondientes a los países - que forman parte del Consejo Rector.
- Las sugerencias recibidas se estudian por el Consejo Rector, quien, tras modificar si es preciso el

---

(43) Vid. I.A.S.C.: "The Work ..." Op. cit., punto 20; MONTESINOS JULVE, V.: "Armonización contable ..." Op. cit., pág. 125 y CORDOLIA NI, H.F.: "La Comptabilité ..." Op. cit., pág. 7.

borrador, aprueba definitivamente la norma, por igual mayoría de dos tercios de sus miembros. Como punto final, se procede a la publicación, a la que están obligados todos los miembros del I.A.S.C.

El soporte de las normas internacionales, aparte del - compromiso de obligarse a hacer lo posible por el cumplimiento de dichas normas, adquirido al suscribir la carta constitutiva, parece buscarse más que en el derecho al voto, en la - emisión de opiniones por los organismos e instituciones implicadas, lo cual supone un amplio espectro de participantes en el proceso de elaboración. Sin embargo, el derecho de voto parece excesivamente concentrado en los países fundadores. Por otro lado, el porcentaje exigido de tres cuartas partes de votos puede originar el que se publique una norma que contenga algunos aspectos no conformes con las prácticas habituales en alguno de los países votantes. Esta dificultad trata de paliarse, como reiteradamente se ha indicado, buscando la mayor participación posible en el proceso de elaboración (43 bis).

---

(43bis) Hasta diciembre de 1980 la IASC había emitido las siguientes normas  
1.- Información sobre las prácticas contables. 2.- Valoración y presentación de las cuentas de existencias, según el sistema del coste histórico. 3.- Estados financieros consolidados. 4.- Contabilización de las amortizaciones. 5.- Información que debe de incluirse en los estados financieros. 6.- Tratamiento contable de las variaciones en los precios. 7.- El Estado de origen y aplicación de fondos 8.- Partidas extraordinarias, partidas procedentes de ejercicios anteriores y cambios en las prácticas contables. 9.- Contabilidad de las actividades de investigación y desarrollo. 10.- Tratamiento contable de las contingencias y de los sucesos acaecidos tras el cierre del balance. 11.- Contabilidad de los contratos de construcción. 12.- Contabilidad del impuesto sobre beneficios. 13.- Presentación de activos y pasivos circulantes. Vid. textos de éstas declaraciones en GONZALO ANGULO, J. A. y TUA PEREDA, J.: (recopilación, traducción, anotaciones e índices) "Normas y recomendaciones de Auditoría y Contabilidad". Ed. I.C.J.C.E. Vol II, Madrid, - 1981, en dónde puede encontrarse también traducción de las normas y recomendaciones de la IFAC, UEC, ONU y CEE, que mencionamos en el - presente capítulo y en el siguiente.

## LA FEDERACION INTERNACIONAL DE CONTADORES (I.F.A.C.)

El I.C.C.A.P., de reducida base representativa, por estar formado inicialmente sólo por once miembros, aprobó en febrero de 1976 un informe provisional que recomendaba la formación de una Federación Internacional de Contadores (44). Este proyecto fue presentado al XI Congreso Internacional, celebrado en Munich, en 1977, siendo ratificado por representaciones de sesenta países.

Además del intento de ampliar al mayor nivel posible la participación en el proyectado organismo, el I.C.C.A.P. formuló consideraciones adicionales con respecto a la misión de la Federación Internacional de Contadores, - entre las que merece destacarse la elaboración de normas éticas de carácter profesional que pudieran formar un código mínimo de alcance internacional. Parece claro que la normalización con vocación mundial -sin olvidar a la europea U.E.C.- representada por la I.A.S.C. en cuanto a la - emisión de estándares, estaba más centrada en los aspectos meramente contables que en los de auditoría, notándose en este ámbito la ausencia de reglas de conducta a nivel auténticamente mundial. Aunque se preveían otras finalidades

---

(44) Vid. COWPERTHWAIT, J.: "Creation d'une Fédération Internationale d'Experts Comptables". R.F.C. Enero, 1977 e I.C.C.A.P.: "Creación de una Federación Internacional de Contadores". Informe propuesta. R.T.I.C.J.C. nº 1/76.

para la I.F.A.C. (45), esta ha sido la orientación inicialmente elegida que, por otro lado, salvaguarda la autonomía y los trabajos del I.A.S.C. frente a la Federación. En consecuencia, el I.A.S.C. ocupa actualmente frente a la I.F.A.C. la misma posición que con respecto al I.C.C.A.P.: sujeto emisor de normas internacionales de contabilidad, con - independencia propia en cuanto a proyectos y reglas de funcionamiento.

Se trata de cumplir con ello la intención del I.C.C.A.P. de que cualquier programa de trabajo iniciado no debería duplicar los intentos nacionales o regionales sino, -- por el contrario, coordinar y estimular estos esfuerzos, - orientándolos a la consecución de objetivos más amplios. - De esta forma, mientras que las organizaciones regionales son autónomas en lo referente a sus actividades en su ámbito particular, se les invita a participar en los proyectos de la I.F.A.C.

Como ya hemos indicado, la Federación Internacional de Contadores ha iniciado la publicación de recomendacio-

---

(45) Tales como el ocuparse de exigencias y programas para la educación profesional y adiestramiento de los contadores o el establecimiento de normas para información de la dirección y métodos de costes.

nes, ("International Audit Guidelines") centradas en el --  
campo concreto de la auditoría (46)

- 
- (46) La IFAC publica dos tipos de Guías sobre Censura de cuentas y so  
bre Etica profesional. En el primer grupo, hasta diciembre de  
1980 habían aparecido: 1.- Objetivo y alcance de la censura de -  
los estados financieros. 2.- Las cartas-propuesta. 3.- Los prin-  
cipios básicos que rigen una censura de cuentas. En cuanto a  
ética tiene publicada una Guía de ética profesional para la pro-  
fesión contable. En fase de proyecto existían en aquella fecha  
los siguientes documentos: Planificación de una censura, Utili-  
zación del trabajo de otro auditor y Estudio y evaluación del -  
sistema contable y de control interno en relación con la audito-  
ría.





- "Accounting practices in O.E.C.D. member countries". Committee on International Investment and Multinational Enterprises. DAF/IME/78. Paris, 1979.

ORGANIZACION DE NACIONES UNIDAS: "The Impact of Multinational Corporations on Development and on International Relations". Report of the Group of Eminent Persons. Department of Economic and Social Affairs S/74.II.A.5. New York, 1974.

- "Towards International Standards of Accounting and Reporting for Transnational Corporations". Department of Economic and Social Affairs. E/C 10/A.C.1/2. New York, 1976.
- "International Standards of Accounting and Reporting". Department of Economic and Social Affairs. E/C.10/A.C.1/3. New York, 1976.
- "Some Aspects of Corporate Accounting and Reporting of Special Interest to Developing Host Countries". Department of Economic and Social Affairs. E/C. 10/A.C.1/4. New York, 1976.
- "Empresas Transnacionales". Estudios técnicos. Normas Internacionales de Contabilidad y presentación de informes. S.77.II.A.15. New York, 1977.

PRICE WATERHOUSE INTERNATIONAL: "International Survey of Accounting - Principles and Reporting Practices". Butterworth and Co. (Publishers) Ltd. London, 1979.

RIEBOLD, G.: "Standards Americanos de Control Contable". R.T.C. Tomo XIII, 1961.

TUA PEREDA, J. y GONZALO ANGULO, J.A. (Recopilación, traducción, anotaciones e índices): "Normas y Recomendaciones de Contabilidad y Auditoría" Ed. I.C.J.C.E., Vol. II, Madrid, 1981.

WINDSOR, F. et LEDOUBLE, D.: "Existe-t-il un droit comptable?". R.F.C. n° 77. Novembre, 1977.

CAPITULO NOVENO:

LAS AREAS REGIONALES DE LA NORMALIZACION  
CONTABLE INTERNACIONAL



|            |  |
|------------|--|
| CAPITULO 9 | <u>LAS AREAS REGIONALES DE LA NORMALIZACION</u><br><u>CONTABLE INTERNACIONAL</u> |
|------------|--|

LA ARMONIZACION REGIONAL INDICATIVA

LOS INTENTOS NO EstrictAMENTE EUROPEOS: IAA, AISG Y CAPA

Bajo la denominación de armonización regional indicativa incluimos aquellas manifestaciones que presentan dos características: en primer lugar, englobar a países en número limitado, correspondientes a áreas geográficas similares; en segundo, tratarse de una armonización no vinculante en sentido estricto, normalmente a cargo de organizaciones profesionales, cuya posible eficacia descansa más en la fuerza y aceptación que prestan sus miembros que en -- otra cosa. Dentro de esta normalización regional indicativa podemos incluir la Interamerican Accounting Association (I.A.A.), el Accountants International Study Group (A.I.S.G.), la Confederation of Asian and Pacific Accountants (C.A.P.A.) y la Union Europeenne d'Experts Comptables, Economiques et Financiers (U.E.C.). Los tres primeros organismos serán objeto de este epígrafe mientras que la U.E.C. se analizará en el siguiente. La segunda parte del capítulo -- está dedicada a la armonización regional vinculante, cuya

principal manifestación es la Comunidad Económica Europea.

El documento fundacional de la Interamerican Accounting Association preve que entre sus miembros puede estar incluido cualquier país del hemisferio occidental (1). Sin embargo, su composición se limita a países del continente americano, que se reúnen periódicamente en congresos al objeto de discutir problemas contables: formación del profesional y ética han sido los principales puntos objeto de estudio. Para ello la I.A.A. cuenta con comités permanentes entre los que pueden citarse los que tienen como materias básicas de estudio los estándares de auditoría, los principios contables, la preparación y entrenamiento de los expertos contables y el desarrollo de la profesión.

Con ello, el trabajo de la Asociación intenta preferentemente desarrollar los estándares de confección y presentación de estados financieros en cada país, más que el establecer un cuerpo de normas comunes de ámbito regional.

El Accountants International Study Group tampoco pretende la elaboración de estándares comunes entre sus países miembros, sino más fundamentalmente, favorecer la comparabilidad entre los estados financieros emitidos en aquellos; a tal objeto publica estudios comparativos de conta-

---

(1) Vid. MUELLER, G.G.: "International Accounting". Mc. Millan. New - York, 1967, pág. 240.

bilidad, auditoría y presentación de cuentas anuales en los países angloparlantes (2).

El A.I.S.G. comprende representantes de institutos profesionales del Reino Unido, Canadá y Estados Unidos (3). Se organizó en 1966 con el propósito de estudiar las áreas comunes en la práctica de los tres países miembros. La finalidad de sus trabajos y de las recomendaciones emitidas es, por tanto, promover la armonización internacional, a nivel regional, de los principios aplicados comunmente -- de contabilidad y auditoría. No tienen, sin embargo, ningún tipo de carácter vinculante entre sus miembros, sino que se consideran más bien como intentos de cooperación entre los países de un área concreta, aunque sus publicaciones hayan sido con frecuencia utilizadas por otros organismos en la búsqueda y emisión de normas internacionales de contabilidad.

En una de sus publicaciones (4) el A.I.S.G. explica qué es lo que debe de entenderse por armonización en el -- contexto de sus trabajos, afirmando que la uniformidad rígida no es una meta realista; por ello el objetivo en el -

---

(2) Vid. MUELLER, G.G. y WALKER, L.M.: "The Coming on Age ..." Op.cit.

(3) Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Institute of Chartered Accountants of Scotland, Institute of Chartered Accountants in Ireland, Canadian Institute of Chartered Accountants y American Institute of Certified Public Accountants.

(4) A.I.S.G.: "International Finance Reporting". A.I.C.P.A.. New York, - 1975.

establecimiento de estándares debe de ser el facilitar la comparabilidad de los estados financieros internacionales preparados sobre la base de diferentes normas contables.

A la propuesta del A.I.S.G. se debe la creación del International Accounting Standards Committee. Una vez este último en funcionamiento e incluso creada la I.F.A.C. (Federación Internacional de Contadores), el A.I.S.G. entró en vías de disolución, al entender que la pretendida armonización, que constituía su objetivo básico, era ya procurada por aquellas organizaciones.

Por último, entre los intentos de índole regional -- hay que citar la Confederation of Asian and Pacific Accountants (C.A.P.A.), formada por dieciocho países del hemisferio oriental (5), que organizan conferencias periódicas en un intento de realizar intercambios de ideas en áreas de problemas comunes. La Confederación no ha emitido hasta el momento norma alguna que pueda considerarse como estándar contable.

---

(5) Australia, Birmania, China, Hong Kong, India, Indonesia, Japon, - Corea, Malaya, Nueva Zelanda, Borneo, Pakistan, Filipinas, Sarawak, Singapur, Sri Lanka, Thailandia y Vietnam.



## LA UNION EUROPEA DE EXPERTOS CONTABLES

La U.E.C., asociación de carácter netamente profesional, es la federación europea de asociaciones o instituciones nacionales de censores de cuentas, cuya Asamblea Constitutiva tuvo lugar en París en 1951 (6).

En consecuencia, como miembros de la U.E.C. figuran no los países concurrentes, sino los organismos nacionales de expertos contables, en especial censores de cuentas. La propia Unión exige, como condición para formar parte de la misma, el que aquellas organizaciones reúnan las condiciones de independencia, respeto al secreto profesional y competencia debidamente reconocida y que sus miembros garanticen su actuación en la forma definida por la propia U.E.C. (7). En la actualidad la Unión incluye ventisiete organiza

---

(6) Acerca de la U.E.C. puede verse: I.C.J.C.E.: "La Censura de Cuentas y los Institutos de Censores". Ed. del propio Instituto. Madrid; PERRIDON, L.: "La Cooperación profesional en Europa: algunas reflexiones en torno al vigésimo quinto aniversario de la U.E.C.". R.T.I.C.J.C., año IX, Junio-Diciembre, 1976; REYDEL, A.: "La Unión Europea de Expertos Contables Económicos y Financieros". R.T.I.C.J.C., año X, nº 2, julio-diciembre, 1977; SHEARER, F.: "Les travaux d'harmonisation de L'U.E.C. dans le domaine de la profession comptable". R.F.C. Supl. nº 68, enero, 1977; U.E.C.: "Statement on U.E.C. Accounting and Auditing Recommendations". Journal U.E.C. nº 9, abril, 1974.

(7) I.C.J.C.E.: "La Censura ..." Op. cit., pág. 341. No obstante estos preceptos, la U.E.C. admite la colaboración de todas aquellas asociaciones o particulares europeos o no, cuyos trabajos sean susceptibles de contribuir a las realizaciones de sus objetivos culturales o profesionales.

ciones profesionales de diecinueve países europeos (8).

Entre sus objetivos figuran el lograr una más efectiva coordinación de las organizaciones profesionales europeas y la búsqueda de los sistemas prácticos más racionales y más eficaces (9). Además, la U.E.C. es el órgano consultivo de la Comunidad Económica Europea, a través del -- Grupo de Estudios de Expertos Contables de la C.E.E., cuya misión es el examen y dictámen de las proposiciones de directrices a emitir por el Consejo de las Comunidades Económicas Europeas (10).

- 
- (8) Como fundadores aparecen las organizaciones profesionales de Alemania, Austria, Bélgica, España, Francia, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Portugal y Suiza. A ellos hay que unir las incorporaciones posteriores de Chipre, Dinamarca, Finlandia, Gran Bretaña e Irlanda (que figuran como un único país), Grecia, Islandia, Malta, Mónaco y Noruega.
- (9) Art. 2º de los estatutos, de acuerdo con los que los objetivos de la Unión son: 1.- Facilitar los intercambios de puntos de vista entre los expertos sobre los problemas que se derivan de su competencia. 2.- Promover los progresos de los métodos de gestión de las empresas y sobre todo de la técnica y de la auditoría contables. 3.- Lograr una más efectiva coordinación de las organizaciones profesionales europeas. 4.- Buscar los sistemas prácticos más racionales y más eficaces. 5.- Estudiar los principios deontológicos a respetar por los auditores. 6.- Tomar cualquier iniciativa destinada a crear y mantener el espíritu de solidaridad entre sus miembros. 7.- Establecer relaciones con organismos de cooperación supranacional. 8.- Establecer los requisitos mínimos necesarios para la admisión al ejercicio profesional en cada uno de los países europeos.
- (10) Vid. MARIN MEDINA, J.: "Trabajos actuales del Grupo de Estudios de Expertos Contables de la C.E.E. para la armonización de la contabilidad y auditoría". R.T.I.C.J.C., nº 2/79.

### La organización de la U.E.C.

La estructura de la organización descansa en tres pilares: presidente, asistido por un secretario general, comité ejecutivo y asamblea de delegados, órgano soberano de la Unión. Además la organización inicial contempló la constitución de un buen número de comisiones de trabajo, clasificadas en tres áreas (11): de estudios científicos y técnicos (12), de acción profesional (13) y de publicaciones. No obstante, la asamblea de delegados reunida en Florencia en 1976 introdujo importantes modificaciones en cuanto a objetivos y estructura de la U.E.C. (14). En este último sentido y con el fin de concentrar mejor sus esfuerzos en el campo de las recomendaciones en materia de auditoría -- contable, la asamblea decidió transformar la comisión encargada de la elaboración de los diferentes proyectos de recomendaciones en dicha área en el Comité U.E.C. de Recomendaciones sobre Auditoría Contable, a la vez que las restantes comisiones se integraban en una sola Comisión Técnica. Solamente quedaron fuera de esta absorción las comisiones de formación y perfeccionamiento profesionales, deonto

---

(11) Vid. I.C.J.C.E.: "La Censura..." Op. cit., págs. 341 y 342.

(12) Que comprendía las siguientes: técnica contable, revisión contable, terminología, derecho contable, derecho fiscal, estudios -- históricos y estudios económicos y financieros.

(13) Con las siguientes comisiones: organización y estatutos profesionales, formación profesional, relaciones exteriores y congresos.

(14) Vid. REYDEL, A.: "La Unión ..." Op. cit.

logía y terminología. A la Comisión Técnica se la marca un importante objetivo: el estimular a los miembros de las organizaciones afiliadas de la U.E.C. para que se identifiquen como componentes de la profesión europea de expertos contables. A tal objeto, como trabajo paralelo al del Comité de Recomendaciones de Auditoría, debería proceder a los estudios de prospección y promoción de la profesión, proponiendo una política destinada a reforzar la eficacia de la misma. Con la aparición sucesiva del I.A.S.C. y de la I.F.A.C., organismos a los que nos hemos referido, dichas intenciones han quedado un tanto debilitadas, debido especialmente a la concurrencia de objetivos entre estas organizaciones.

#### El carácter de las declaraciones de la U.E.C.

Desde su aparición en 1951 (15) la U.E.C. ha realizado una abundante tarea en favor de la profesión contable, a través de trabajos, congresos, publicaciones (16) y pos-

---

(15) Vid. en PERRIDON, L.: "La Cooperación ..." Op. cit., págs. 34 a 37, la descripción de las tres etapas evolutivas de la U.E.C.: búsqueda de identidad (1951-62), ampliación y consolidación -- (1963-69) y búsqueda de una nueva identidad (a partir de 1970).

(16) Puede citarse a este respecto el Lexicon U.E.C., compendio terminológico y el U.E.C.: "Manual Europeo de Revisión Contable", del que existe versión castellana en Ed. Deusto. Bilbao, 1977. A partir de 1966 se publica, como su órgano difusor, la revista de la U.E.C., en los tres idiomas oficiales de la organización: francés, inglés y alemán. También hay que destacar la elaboración de un Plan Contable Internacional que, sin embargo, ha tenido poca acogida.

teriormente, recomendaciones (17). Con respecto a estas últimas, cabe señalar dos aspectos: el carácter pretendidamente normativo y su índole no vinculante. En este último sentido en la Declaración sobre las recomendaciones de contabilidad y de auditoría se afirma que las recomendaciones no son normas o reglas impuestas a los profesionales. Tienen más bien el carácter de directrices destinadas a resolver algunos problemas prácticos o reflejan un valor interpretativo cuando se refieren a cuestiones de doctrina contable (18). El cauce para la aplicación de las normas es, por tanto, el de los organismos profesionales de cada país: la U.E.C. espera que los institutos nacionales estimulen a sus miembros a seguirlas, cuando las condiciones legales no se opongan a su aplicación (19).

No obstante la intención armonizadora va más allá, -  
pues se contempla la posible incidencia de las normas en -  
el derecho de los países miembros: incluso en el caso de -  
una recomendación que no estuviera en conformidad con la -

---

(17) También la U.E.C., al igual que la I.F.A.C. publica normas en un doble ámbito: Censura de Cuentas y Etica profesional. En el primero de ellos, hasta diciembre de 1980 han aparecido las siguientes recomendaciones: 1.- Objetivo y alcance de la censura de cuentas anuales. 2.- La utilización del trabajo de otro censor. 3.- Los papeles de trabajo del censor. 4.- La censura y el principio de gestion continua. 5.- La censura de las operaciones en divisas en los establecimientos de crédito. 6.- Control de calidad de la censura. En cuanto a Etica, existen en la misma fecha, además de una regla básica, las recomendaciones nums. 1.- Independencia y 2.- Publicidad.

(18) Vid. R.T.I.C.J.C., nº 1/76, pág. 46.

(19) Ibidem.

legislación nacional en vigor, podría ser, sin embargo, susceptible de proporcionar una base útil con vistas a la adaptación del derecho nacional hacia la evolución mundial de la profesión (20). En este sentido, la asamblea de Florencia de 1976 adoptó un acuerdo mediante el que se comprometía a promover las recomendaciones de la U.E.C., haciendo lo que estuviese a su alcance para intentar adaptar la legislación de los países donde los procedimientos de auditoría estén regulados por la ley (21).

La inflexión hacia la normatividad de las declaraciones de la U.E.C. tuvo lugar ante la creación del International Accounting Standards Committee (I.A.S.C.), con el objetivo fundamental de emitir normas contables. Se deja a este organismo la función de ser compilador de prácticas en uso, mientras que la U.E.C., basada en su objetivo estatutario - de contribuir a la promoción y al perfeccionamiento de los métodos y de las doctrinas contables, opta por el camino de las recomendaciones con definición de objetivos básicos para las mismas (22). Sin embargo, el carácter normativo está más presente en las normas de auditoría, a las que la U.E.C. ha prestado mayor atención que en las estrictamente contables.

---

(20) Ibidem., pág. 47.

(21) Vid. REYDEL, A.: "La Unión ..." Op. cit., pág. 48.

(22) Vid. PERRIDON, L.: "La Cooperation ..." Op. cit., págs. 36 y 37.

## ARMONIZACION REGIONAL VINCULANTE: LA C.E.E.

Entre los intentos más logrados para conseguir una armonización de las diferentes legislaciones concurrentes, dentro de un área regional concreta, cabe mencionar la actividad desarrollada por la Comunidad Económica Europea - que, en base al artículo 2º de su tratado fundacional, procura la aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del Mercado Común.

Varios son los instrumentos previstos en el Tratado de Roma para conseguir esta armonización legislativa. Desde el punto de vista de la técnica jurídica aplicada cabe distinguir dos grandes tipos de normas: las que obligan directamente a los ciudadanos de todos los países miembros y aquéllas cuyos destinatarios son las legislaciones nacionales de cada país.

El primer sistema de los adoptados por la Comunidad tiene su más clara manifestación en los reglamentos emitidos al amparo del artículo 235 del Tratado de Roma. El reglamento es una ley supranacional cuyo ámbito de aplicación es la suma de ámbitos que corresponde a cada legislación nacional. La soberanía legislativa de los Estados miembros cede ante la comunitaria y el reglamento obliga, sin necesidad de ningún paso intermedio, en todo el territorio de

la C.E.E. Se trata del procedimiento directo, por el que las disposiciones comunitarias de esta índole deben, a pesar de cualquier norma o práctica interna de los Estados miembros, surtir sus efectos plenos e íntegros en los ordenamientos jurídicos de estos últimos, de tal manera que tienen por efecto no sólo el hacer inaplicable ipso iure toda disposición contraria de la legislación nacional -- existente, sino también impedir la adopción válida de nuevos actos legislativos nacionales en la medida en que estos fueran incompatibles con normas comunitarias (23). El reglamento se utiliza, por lo tanto, cuando se pretende -- crear un marco legislativo común y uniforme, evitando las interferencias que sobre el mismo pudieran ocasionar las diferentes legislaciones nacionales. Un ejemplo típico a este respecto lo constituye el Proyecto de Estatuto de Sociedad Anónima Europea.

Frente al reglamentario, el segundo sistema sigue -- la vía indirecta, cuya principal manifestación es la Directriz. De acuerdo con el artículo 189 del tratado fundacional, la Directriz obliga a todos los Estados miembros en cuanto al resultado a alcanzar, dejando a las instancias nacionales la competencia en lo que respecta a la -- forma y a los medios de conseguir esos resultados.

---

(23) Vid. Corte de Justicia de las Comunidades Económicas Europeas. Sentencia de la Corte de 9 de marzo de 1978, de uno de cuyos considerandos se han tomado estas frases.



En relación con esta última forma de aproximación de las legislaciones concurrentes, pueden señalarse dos características importantes que de una forma o de otra están implícitas en la propia definición de Directriz que ofrece - el Tratado de Roma: su carácter de mínimo armonizador y su naturaleza de norma de compromiso intermedia entre los distintos derechos en presencia.

En cuanto al primer punto, la Directriz suministra - unas líneas generales a las cuales han de ceñirse las legislaciones respectivas. Traza , por tanto, un marco con - carácter mínimo, que el Estado miembro puede trascender en sus límites superiores en cuanto a exigencias legales, pero evidentemente, sin que le sea posible exigir menores requisitos. Por otro lado, el carácter indirecto de la Directriz se manifiesta claramente en cuanto a ser aplicable a las legislaciones de los países miembros y no directamente a sus súbditos. La norma comunitaria define como hemos indicado, los efectos deseados y cada Estado miembro es libre de alterar su estructura jurídica en la forma y medida necesaria para que, en el plazo marcado por la propia Directriz, se cumplan aquellas líneas generales apuntadas -- por la misma.

La segunda característica señalable es que en la legislación del Mercado Común predominan elementos comunes - de los ordenamientos jurídicos abarcados por la misma, de

tal manera que la pretensión fundamental es la aproximación de las legislaciones, a través de su coordinación, en la medida necesaria, para hacer equivalentes las garantías de cada derecho en presencia (24). El punto de partida, por lo tanto, en la elaboración de la norma comunitaria es la búsqueda de conceptos coincidentes y no la creación de un derecho ex novo. No obstante y dada la disparidad de los de rechos en presencia, especialmente desde la entrada de Inglaterra en el Mercado Común, nada tiene de extraño el que en ocasiones predominen concepciones de uno u otro signo o que incluso a veces frente a una institución típicamente an glosajona, aparezcan combinados elementos más propiamente la tinos, en búsqueda de un nada fácil equilibrio (25) que con frecuencia raya en claras soluciones de compromiso.

---

(24) Cfr. Arts. 2 y 54 del Tratado de Roma.

(25) Este es el caso del concepto de imagen fiel en las cuentas anuales, al que ya nos hemos referido en capítulos anteriores y que volverá a aparecer en el presente.

## EL DERECHO DE SOCIEDADES COMUNITARIO

Los dos sistemas legislativos mencionados en el epígrafe anterior han sido aplicados al área del Derecho de Sociedades en la C.E.E. (26). La modalidad reglamentaria tiene su más claro exponente, como ya sabemos, en el Proyecto de Estatuto de la Sociedad Anónima Europea, mientras que en el terreno de las Directrices han sido publicadas las cuatro primeras, mientras que otras cuatro aguardan en fase -- previa su promulgación.

El futuro Estatuto de la Sociedad Anónima Europea trata de solucionar el problema conjunto de la unidad económica y jurídica de la empresa europea, permitiendo la constitución, junto a sociedades dependientes de uno u otro derecho nacional, de sociedades íntegramente regidas por un derecho único, directamente aplicable a todos los estados -- miembros, eliminando así para esta forma jurídica de sociedad toda relación de dependencia legal con un país concreto. Se trata, por tanto, de la puesta en marcha de un ordenamiento

---

(26) El derecho de sociedades europeo especialmente el comunitario puede estudiarse entre otras en las siguientes obras: BLANQUET, F.: "L'harmonisation du droit des sociétés dans la C.E.E.". R.F.C. nº 9, 1975; C.E.E.: "La Structure de la Société anonyme dans les pays du Marché Commun". R.F.C., nº 46, enero, 1975; CORDOLIANI, H.F.: "La Comptabilité ..." Op. cit.; GIRON TENA, J.: "Estudios y textos de derecho de sociedades de la Comunidad Económica Europea". Universidad Complutense, Madrid, 1978; PEREZ ESCOLAR, R.: "La Sociedad anónima europea". Ed. Montecorvo. Madrid, 1972.

to único para toda la Comunidad, que permita la creación y gestión sin trabas de empresas de dimensión europea (27). Por lo demás, los elementos jurídicos sustantivos presentes en el Proyecto de Estatuto son similares a los que contienen los restantes textos de derecho de sociedades de la comunidad, pudiendo afirmarse que parten de bases semejantes de búsqueda de elementos comunes.

En el área de las Directrices la regulación mercantil de la sociedad cuenta ya con cuatro textos en redacción definitiva, mientras que, como ya hemos indicado, otros cuatro figuran en fase previa. En todos los casos, el sujeto pasivo de la legislación son las sociedades que limitan la responsabilidad de los socios, si bien algunas directrices regulan exclusivamente la sociedad anónima.

Aunque la totalidad de los textos comunitarios a los que nos venimos refiriendo afectan de una forma más o menos amplia a los aspectos contables, puede, sin embargo establecerse una clara distinción entre aquellos que regulan temas más netamente mercantiles del Derecho de Sociedades y los que se centran exclusivamente en el ámbito contable. Nos referiremos brevemente en el presente epígrafe a los primeros, para dedicar el siguiente a los que aparecen con un claro predominio de la regulación contable. A aquél

---

(27) Vid. Exposición de motivos del Proyecto de Estatuto de la S.A.E. Séptimo y Octavo considerandos.

grupo pertenecen la primera, segunda y tercera directrices, junto con el proyecto de quinta, mientras que en el segundo tienen cabida la cuarta y las proposiciones de séptima y octava (28).

La primera Directriz (29), cuyo ámbito de aplicación son todas las sociedades que limitan la responsabilidad de sus socios, tiende a la coordinación, para hacerlas equivalentes, de las garantías que se exigen en los Estados miembros a dichas sociedades, para proteger los intereses de los socios y de terceros. A estos efectos y considerando que no ofrecen más respaldo que su patrimonio (30), la Directriz se ocupa de regular en sus tres secciones, la publicidad, la validez de los acuerdos sociales y la nulidad de la sociedad, respectivamente.

En cuanto al primer punto, relativo a la publicidad, cabe destacar los siguientes extremos característicos del texto comunitario:

- el objeto material de la publicidad se extiende prácticamente a la totalidad de las particularidades jurídicas y hechos principales que afecten a

---

(28) El proyecto de sexta Directriz, que se ocupa del derecho mercantil del grupo de sociedades se encuentra todavía en su fase preliminar de elaboración, no habiendo sido objeto de publicación oficial. Vid. GIRON TENA, J.: "Estudios y textos ..." Op. cit. pág. 10.

(29) J.O. de la C.E.E. nº L 65, de 14.3.68.

(30) Exposición de motivos, tercer considerando.

la vida de la sociedad, incluidas sus cuentas anuales (31).

- En cuanto a los aspectos formales, los hechos de obligada publicación para las sociedades en cuestión son objeto de una triple obligación (32). En primer lugar, la inscripción en un registro central creado por cada uno de los Estados miembros y la difusión en un boletín nacional, designado por el Estado en cuestión, mediante la inserción íntegra o por extracto de los extremos respectivos o bien mencionando el depósito del documento o hecho

---

(31) El art. 2 de esta primera Directriz indica que los Estados miembros tomarán las medidas necesarias para que la publicidad obligatoria de las sociedades alcance al menos a los actos e indicaciones siguientes: a) La escritura de constitución y los estatutos, si son objeto de una escritura separada. b) Las modificaciones en la escritura, incluyendo la prórroga de la sociedad. c) Después de las modificaciones de la escritura de constitución o de los estatutos, el texto íntegro de la escritura modificada, con su redacción actualizada. d) La designación, el cese en sus funciones y la identidad de las personas que, como órgano legalmente previsto o como miembros de dicho órgano, tienen el poder de contratar en nombre de la sociedad frente a terceros y de representarla legalmente, y que participan en la administración, vigilancia y control de la sociedad, con indicación de si las personas con poder de contratar pueden hacerlo individual o conjuntamente. e) Al menos anualmente el montante del capital suscrito, cuando la escritura de constitución o los estatutos mencionen un capital autorizado, a no ser que el aumento de capital suscrito no entrañe modificación de los estatutos. f) El balance y la cuenta de pérdidas y ganancias de cada ejercicio. El documento que contenga el balance debe indicar la identidad de las personas que, en virtud de la ley, han sido designadas para certificarlo. g) Los cambios de sede social. h) La disolución de la sociedad. i) La sentencia judicial que determine la nulidad de la sociedad. j) La designación de la identidad de los liquidadores, así como sus poderes respectivos, a menos que estos poderes resulten expresa y exclusivamente de la ley o de los estatutos. k) El cierre de la liquidación y la cancelación del registro en los Estados miembros en los que éste entrañe efectos jurídicos.

(32) Arts. 3 y 4.

o su transcripción al registro. Además, las cartas y demás comunicaciones públicas de la sociedad deben consignar la indicación del número de inscripción de la misma en el registro, así como la forma social, el lugar del domicilio y, en su caso, si se halla en estado de liquidación.

Por lo que respecta a la nulidad de la sociedad se establecen dos importantes garantías (33):

- la nulidad sólo puede ser declarada por decisión judicial
- por uno de los motivos taxativamente enumerados (34).

Mientras que en cuanto a la validez de los acuerdos de la sociedad, los aspectos regulados por la Directriz giran en torno a los extremos siguientes (35):

---

(33) Art. 11.

(34) a) defecto del acto constitutivo o inobservancia de las formalidades de control preventivo o de la forma auténtica; b) el carácter ilícito o contrario al orden público del objeto de la sociedad; - c) la ausencia total en la escritura de constitución o en los estatutos, de indicación referente a la denominación de la sociedad, o las aportaciones, al montante del capital suscrito o al objeto social; d) la inobservancia de las disposiciones de la legislación nacional; e) la incapacidad de todos los socios fundadores; f) el hecho de que, en contra de lo dispuesto en la legislación nacional a la que esté sometida la sociedad, el número de los socios fundadores sea inferior a dos.

(35) Arts. 7, 8 y 9.

- el compromiso de la sociedad frente a terceros por los actos de sus órganos, incluso si no ponen de manifiesto el objeto de la sociedad, a menos que dichos actos excedan los poderes que la ley atribuye o permite atribuir a esos órganos (36),
- la inoponibilidad a terceros de las limitaciones a los órganos de la sociedad que resulten de los estatutos o de una decisión de los órganos competentes, incluso si han sido publicadas,
- la atribución de responsabilidad solidaria e indefinida a las personas que los hayan realizado, salvo pacto en contrario, por los actos llevados a cabo en nombre de una sociedad en formación, cuando ésta no ratifique tales compromisos,
- la inoponibilidad a terceros de cualquier irregularidad en el nombramiento de personas con capacidad de contratar a la sociedad, cuando hayan sido cumplidas las formalidades de publicidad relativas a dichas personas, a menos que la sociedad pruebe -- que los terceros tenían conocimiento de la irregularidad.

---

(36) No obstante, los Estados miembros pueden prever que la sociedad no quede comprometida cuando los actos excedan los límites del objeto social, si puede probar que los terceros tenían conocimiento de que el acto sobrepasaba dicho objeto o que no podían ignorarlo teniendo en cuenta las circunstancias.



El ámbito de la segunda Directriz (37) se restringe a la constitución, mantenimiento y modificación de las cifras de capital de la sociedad anónima para la que se establecen normas tendentes a (38):

- permitir a cualquier interesado el conocimiento de las características esenciales de la sociedad y en especial, la naturaleza e importe exactos de su capital, a través de los estatutos y escritura de constitución (39)

---

(37) J.O. nº L 26, de 31.1.77.

(38) Vid. Exposición de motivos, considerandos primero a quinto.

(39) Art. 3 que indica que al menos las siguientes menciones deben de figurar bien en los estatutos, bien en la escritura fundacional, o bien en un documento separado que será objeto de publicidad de acuerdo con la primera Directriz: a) Sede social. b) Valor nominal de las acciones suscritas y, al menos anualmente, número de dichas acciones. c) Número de acciones suscritas sin mención del valor nominal, cuando la legislación nacional autorice la emisión de tales acciones. d) En su caso, las condiciones particulares que limiten la transmisibilidad de las acciones. e) Cuando existan varias categorías de acciones, las indicaciones mencionadas en b), c) y d), expresadas para cada una de esas categorías, así como -- los derechos inherentes a cada una de las mismas. f) La forma, nominativa o al portador, de las acciones, cuando la legislación nacional prevea la existencia de estas dos formas, así como cualquier disposición relativa a la conversión de éstas, excepto si -- la ley fija sus modalidades. g) El montante de capital suscrito y desembolsado en el momento de la constitución de la sociedad o en el momento de la obtención de la autorización para comenzar -- sus actividades. h) El valor nominal de las acciones o, en su defecto, el número de acciones emitidas en contrapartida de cada -- aportación que no se haya realizado en efectivo, así como el objeto de la aportación y el nombre del aportante. i) Identidad de -- las personas físicas o jurídicas o de las sociedades que hayan firmado, o en nombre de quien lo hayan hecho, los estatutos o la escritura fundacional, o, cuando la constitución de la sociedad no sea simultánea, la identidad de las personas físicas o jurídicas o de las sociedades que hayan firmado, o en nombre de quien lo hayan hecho, los proyectos de estatutos o de escritura fundacional. j) El importe total, al menos aproximado de los gastos que, con ocasión de la constitución sean imputables a la sociedad, o sean puestos a su cargo, y, en su caso, antes de que obtenga la autorización de comenzar sus actividades. k) Todo adelanto particular atribuido con ocasión de la constitución de la sociedad o, hasta que haya obtenido la autorización, a cualquiera que haya -- participado en la constitución de la sociedad o en las operaciones sta autorización.

- preservar el capital, garantía de acreedores, tanto en la constitución (40), como especialmente a partir de la prohibición de distribuciones indebidas a los accionistas (41) y de la limitación de la adquisición de acciones propias por la sociedad (42),

- 
- (40) En la que merecen especial atención las aportaciones no dinerarias, para las que rigen, entre otras, las siguientes reglas: deben ser liberadas en un plazo máximo de cinco años (art. 9.2); deben ser sometidas a un informe por experto independiente, designado por autoridad judicial o administrativa, previamente a la constitución u obtención de la autorización de comenzar sus actividades (art. 10.1). Este informe debe contener al menos la descripción de cada una de las aportaciones, los criterios de valoración adoptados y la indicación de si los valores a los que conducen estos criterios corresponden al número y al valor nominal o, en su defecto, al valor contable y en su caso, a la prima de emisión de las acciones emitidas en contrapartida (art. 10.2). Además, con respecto a la constitución se regulan: El contenido de la escritura constitucional o de los estatutos (art. 2 y 3); la responsabilidad de los actos de los fundadores (art. 4<sup>a</sup>), las consecuencias -no necesariamente de disolución- de la existencia de un número de accionistas menor que el mínimo legal (art. 5<sup>a</sup>); capital mínimo necesario para la constitución -25.000 unidades de cuenta europea- (art. 6<sup>a</sup>); principio de realidad del capital, con exclusión de la posibilidad de aportar industria o servicios (art. 7<sup>a</sup>); prohibición de emitir acciones por debajo del valor nominal (art. 8<sup>a</sup>); necesaria aprobación, verificación y publicación de las adquisiciones sociales superiores al 10 % del capital, en los dos primeros años de la sociedad (art. 11<sup>a</sup>).
- (41) Vid. art. 15, en el que se prohíbe cualquier distribución en concepto de dividendos cuando a la fecha de cierre el activo neto sea (o se convierta por la distribución) inferior al capital suscrito más las reservas no disponibles. Por otro lado, el montante de la distribución no puede exceder del importe de los resultados obtenidos en el último ejercicio, más los remanentes y los cargos a reservas disponibles a este efecto, menos las pérdidas acumuladas y las dotaciones a reservas obligatorias. En caso de dividendos a cuenta rigen las mismas normas aplicables al período transcurrido del ejercicio, a la vez que la sociedad debe de establecer un estado contable en el que se muestre que los fondos disponibles para la distribución son suficientes.
- (42) Vid. art. 19. La adquisición ha de ser aprobada, con sus características (importe, duración, contravalores, etc.) por la Junta General; su valor, junto con las que en su caso, pudieran haber sido adquiridas anteriormente, no debe de sobrepasar el 10% del capital; solo pueden adquirirse acciones completamente liberadas y la compra no puede tener por efecto el que el capital resulte inferior al patrimonio neto.

- garantizar la igualdad de trato de los accionistas que se encuentren en situaciones similares, en las ampliaciones (43) y disminuciones de capital (44).

La tercera Directriz (45) establecida sobre la base del artículo 54.3.g) del Tratado de Roma, se inserta también según indica dicho precepto, en la protección de los intereses tanto de los socios como de terceros en la fusión de Sociedades Anónimas. A este objeto, se ocupa de (46):

- 
- (43) Las normas relativas al aumento de capital social se hallan contenidas en los artículos 25 a 29 de esta segunda Directriz. Las principales son las siguientes: El aumento debe ser acordado en Asamblea General (art. 25.1.). El capital autorizado no puede -- concederse por más de cinco años, renovables, dejándose a los Estados miembros la facultad de limitar su montante (art. 25.2). -- Acuerdo separado de cada categoría de acciones, cuando la operación afecte a sus derechos (art. 25.3). Desembolso mínimo del -- 25 % (art. 26). Cautelas en aportaciones no dinerarias -idénticas a las previstas en aumentos- (art. 27). Imposibilidad del aumento si el capital no es enteramente suscrito, salvo que las -- condiciones de emisión prevean esta circunstancia (art. 28). Existencia del derecho de suscripción preferente (art. 29.1.) que no puede ser limitado sino por decisión de la Asamblea, a petición motivada de los administradores (art. 29.4.).
  - (44) Las normas de reducción de capital están previstas en los artículos 30 a 39 de la segunda Directriz, cuyas reglas fundamentales son las siguientes: la reducción, excepto si se ordena por sentencia judicial, debe ser subordinada al menos a una decisión de la Junta General (art. 30). Si existen diversas categorías de acciones, es necesario el voto por separado de las categorías a cuyos derechos afecte la reducción (art. 31). Derecho de los acreedores a obtener la garantía de sus créditos (art. 32). Inaplicabilidad en ciertos casos de dicha obligación de garantía a la reducción por pérdidas (art. 33). Imposibilidad de reducir por debajo de los mínimos legales (art. 34).
  - (45) J.O. nº L 295, de 20.10.78.
  - (46) Vid. exposición de motivos: cuarto, sexto, séptimo y octavo considerandos.

- asegurar una información precisa y tan objetiva como sea posible a los accionistas de las sociedades que fusionan, garantizando una protección adecuada de sus derechos,
- proteger a los acreedores, con garantía o sin ella, así como a los portadores de cualquier título contra las sociedades anónimas, a fin de que la fusión no les perjudique,
- extender las garantías de publicidad a las operaciones de fusión.

Para el cumplimiento de estos objetivos, la Directriz establece reglas similares para la fusión por absorción y - por constitución de una nueva sociedad. Para el primer caso, las principales normas son las siguientes:

- Establecimiento y difusión de un proyecto de fusión (47).

---

(47) Vid. arts. 5 y 6. El proyecto de fusión debe de contener al menos: a) forma jurídica, denominación y domicilio social de las sociedades que fusionan; b) relación de cambio de las acciones y, en su caso, montante de la diferencia a compensar; c) modalidades de entrega de las acciones de la sociedad absorbente; d) fecha a partir de la cual dichas acciones dan derecho a participar en los beneficios sociales, así como cualquier particularidad relativa a ese derecho; e) fecha a partir de la cual las operaciones de la sociedad absorbida se consideran contablemente como realizadas -- por cuenta de la sociedad absorbente; f) los derechos garantizados por la sociedad absorbente a los accionistas que tengan derechos especiales, así como a los beneficiarios de títulos diferentes de acciones o, en su caso, las medidas propuestas a este respecto; g) todas las ventajas particulares atribuidas a los expertos que han de informar sobre el proyecto, así como a los miem-bros de los órganos de administración, dirección, vigilancia o -- control de las sociedades que se fusionan.

- Sometimiento del proyecto de fusión a la opinión de expertos independientes (48).
- Información al accionista (49).
- Aprobación en asamblea, con voto separado de las categorías por acciones a cuyos derechos afecte -- (50).
- Protección de los derechos de acreedores (51) y de los portadores de títulos diferentes a las acciones (52).
- Efectos ipso iure de la fusión (53)
- Régimen de la nulidad de las fusiones (54).

---

(48) Vid. art. 10.

(49) Art. 11. Todo accionista tiene derecho, al menos un mes antes de la Junta que ha de pronunciarse sobre el proyecto de fusión, a poder revisar en el domicilio social los documentos siguientes: a) Proyecto de fusión. b) Cuentas anuales e informes de gestión de los tres últimos ejercicios de las sociedades que fusionan. - c) En el caso en que hayan transcurrido más de seis meses desde el final del último ejercicio, un estado contable aprobado, no anterior a los tres meses precedentes al proyecto de fusión. d) Los informes de los órganos de administración o de dirección de las sociedades fusionantes.

(50) Arts. 7.1 y 11.

(51) Arts. 13 y 14. Al menos, la obtención de garantías.

(52) Art. 15.

(53) Art. 19.

(54) Art. 22. Las legislaciones de los Estados miembros deberán organizar el régimen de nulidad de la fusión con las condiciones siguientes: a) la nulidad debe de ser declarada por decisión judicial. b) Cuando una fusión esté ya en vigor su nulidad no puede ser declarada más que por defecto bien de control judicial preventivo o administrativo de legalidad, bien de acto auténtico, o bien si se establece que la decisión de la asamblea general es nula o anulable en virtud de la ley nacional. c) La acción de nulidad no pue-

....

La quinta Directriz, cuando se apruebe, constituirá una auténtica ley de sociedades anónimas, ya que se ocupa de regular la estructura de estas sociedades así como los poderes y obligaciones de sus órganos. Su texto original continúa en fase de proyecto (55), posiblemente debido a la gran trascendencia de su contenido y a las divergencias que con respecto al mismo hayan podido originarse por la ampliación del Mercado Común.

Los objetivos más relevantes de este texto son los siguientes (56):

- establecimiento de la estructura de la sociedad -- anónima, basada en la existencia de tres órganos: consejo de dirección, consejo de vigilancia y junta general, que se regulan ampliamente (57)

---

.... (pág. ant.) de ser intentada antes de un plazo de seis meses desde que la fusión sea inoponible al que invoque la nulidad, o bien, desde que la situación haya sido regularizada. d) Cuando -- sea posible poner remedio a la irregularidad susceptible de entrañar la nulidad de la fusión, el tribunal competente concederá a las sociedades interesadas un plazo para regularizar la situación. e) La decisión que acuerde la nulidad será publicada conforme al art. 3º de la primera Directriz. f) La oposición por terceros, -- cuando esté prevista por la legislación de un Estado, no será admisible antes de un plazo de seis meses desde la publicación de la decisión. g) El acuerdo pronunciando la nulidad de la decisión no afecta por sí mismo a la validez de las obligaciones a favor o en contra de la sociedad absorbente, nacidas antes de la publicación de la decisión y después del momento en que la fusión entró en vigor. h) Las sociedades participantes en la fusión responden solidariamente de las obligaciones de la sociedad absorbente mencionada en el punto g).

(55) Vid. J.O. nº C 131, de 13.12.72.

(56) Vid. exposición de motivos de la Directriz: considerandos séptimo a duodécimo.

(57) Vid. arts. 3 a 21 para los órganos de dirección y vigilancia y -- arts. 22 a 47 para la Junta General.

- establecimiento de las reglas mínimas de participación de los trabajadores en la sociedad, especialmente en la composición del Consejo de Vigilancia (58).
- estructuración de un régimen de responsabilidad civil para la actuación de los miembros de los órganos de dirección y vigilancia, que contempla el -- principio de solidaridad y la inversión de la carga de la prueba en la determinación de las faltas cometidas, asegurando que el ejercicio de la acción social de responsabilidad no sea impedido indebidamente (59)
- determinación de garantías de protección del accionista en cuanto a su participación en juntas, estableciendo formas, contenido y plazos de convocatoria, derecho de acceso y de representación en la - junta, información escrita u oral, ejercicio del - derecho de voto (60), mayorías necesarias para las decisiones y recursos contra las decisiones nulas o anulables.
- protección de los derechos que pueden ejercerse -- por grupos minoritarios de accionistas,

---

(58) Art. 4.

(59) Arts. 14 a 21.

(60) Arts. 22 a 47.

- establecimiento del régimen de censura de las sociedades anónimas, que se confía a expertos cuya independencia esté asegurada por garantías especiales (61).

### LAS DIRECTRICES CONTABLES DE LA C.E.E.

La armonización contable en el Mercado Común presenta la importante peculiaridad de ser vinculante, introduciéndose a través de las respectivas leyes en los países miembros. Con ello la Comunidad ha conseguido la primera realización concreta de normalización contable a nivel supranacional al establecer normas de obligado cumplimiento, con fuerza legal que están lejos de tener las disposiciones de otros organismos internacionales, cuya obligatoriedad sólo se alcanza a través de la actitud favorable a las mismas de los profesionales que las aplican.

Tres textos básicos existen en la Comunidad relacionados con aspectos contables, los dos primeros de forma directa y el tercero indirectamente al ocuparse de las condiciones que deben reunir las personas que realicen la censura legal de las cuentas anuales. El primero de dichos textos está ya aprobado y los dos restantes están en fase

---

(61) Arts. 48 a 63.



previa. Son los siguientes:

- La Cuarta Directriz (62) relativa a las cuentas anuales.
- El Proyecto de Séptima Directriz (63) que se ocupa de las cuentas del grupo.
- El Proyecto de Octava Directriz (64), relativo al nombramiento de las personas encargadas de efectuar la censura legal de las cuentas anuales.

En los tres casos el ámbito de aplicación son las sociedades que limitan la responsabilidad de los socios. Los dos primeros textos se integran dentro de la normalización contable propiamente dicha, mientras que el tercero pertenece a la categoría de las directrices profesionales, siendo el único de los proyectos de esta índole que hasta el momento ha salido adelante (65). Nos detendremos más especialmente en la Cuarta Directriz y en su complemento ineludible, el proyecto de Séptima, por ser los documentos que contienen los principios contables aplica-

---

(62) Vid. J.O. nº L 222, de 14.8.78. Versión española en el Instituto de Planificación Contable: Comunidad Económica Europea. Cuarta Directriz. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1978.

(63) J.O. nº C 14, de 17.1.79 (proposición modificada) y J.O. nº C - 121, de 2.6.76 (proposición inicial).

(64) J.O. nº C 112, de 13.5.78.

(65) Vid. REYDEL, A.: "El Experto Contable y los Textos Comunitarios" R.T.I.C.J.C., nº 2/76.

bles en la Comunidad (66).

Al igual que las normas de derecho de sociedades, en el cual se insertan, los dos textos contables que nos ocupan presentan algunas características dignas de mención. - Se pueden distinguir dos grupos de peculiaridades: las -- que afectan a la forma en que se realiza la armonización y las que tienen relación con el contenido sustantivo de la misma.

Poco hay que añadir en cuanto a los aspectos formales, que no haya sido ya apuntado al referir la técnica jurídica utilizada en la aproximación legislativa de la Comunidad. Cabe, sin embargo, insistir en los siguientes puntos:

- 
- (66) Sobre los aspectos contables en la C.E.E. puede consultarse: CHASTNEY, J.G.: "True and Fair view. History Meaning and the impact of the 4th Directive". Institute of Chartered Accountants in England and Wales. London, 1975; ELMENDORFF, J.: "Harmonisation des prescriptions relatives à la rendition des comptes en vigueur dans les différents Etats Membres de la C.E.E.". Journal U.E.C. nº 1/1971; ERNEST, J. y WHIMEX, H.: "The Fourth Directive ..." Op. cit. KAMINSTRI, A.: "Proposition pour la Commission des Communautés Européennes d'une quatrième visant à harmoniser les prescriptions relatives à la rendition des comptes des sociétés". Journal U.E.C. nº 1/1972; MEESCHAERT, E.: "L'harmonisation des comptabilités et les bourses de valeurs". R.F.C., enero de 1977; MONTESINOS JULVE, V.: "Las líneas maestras del modelo contable europeo. Alcance y significación de la Cuarta Directriz de la C.E.E.". R.T.C. nºs -- 370, 371 y 372. Octubre, Noviembre y Diciembre de 1979; IDEM: "Las normas de Contabilidad en la Comunidad Económica Europea". Op. cit.; NAREDO, A.: "Regulación contable en las Comunidades Europeas". R.E.F.C. nº 3; PINIOT, M.C.: "La IVème Directive. Un bon ou un mauvais génie pour le plan comptable révisé". R.F.C., mayo-junio, 1978; REYDEL, A.: "L'harmonisation et la présentation des comptes des sociétés pour la Commission des Communautés Européennes". R.F.C. Supl. nº 68, enero de 1977; TIMMERMANS, C.: "La proposition de 4ème directive sur la presentation des comptes des sociétés et les méthodes d'évaluation". R.F.C. nº 56, diciembre de 1975; TUA PEREDA, J.: "La Cuarta Directriz de contable para el Mercado Común". C.U.P.E. Vol

- las normas comunitarias han de penetrar en el ordenamiento de los países miembros por vía legal, de tal manera que la directriz marca los efectos a -- conseguir y cada estado afectado se ocupa de elegir el camino jurídico para llevarlo a cabo. El carácter legal de las disposiciones contables las inserta dentro del derecho de sociedades comunitario, formando parte de una rama del mismo que bien puede considerarse como derecho contable,
- las directrices contables se establecen con carácter de mínimo obligatorio, por lo que los estados miembros están facultados para el establecimientos de requerimientos que sobrepasen en cuanto a exigencias a esos mínimos.

De no menor interés son los aspectos sustantivos de la regulación comunitaria, especialmente los contenidos en la Cuarta Directriz; en este sentido sus normas tienen por objeto el hacer equivalentes las garantías de protección de los intereses tanto de socios como de terceros (67). Esta finalidad básica da lugar a las siguientes notas características:

- los métodos contables establecidos tratan de asegurar la comparabilidad y la equivalencia de las in-

---

(67) Art. 54.3.g. del Tratado de Roma, en el que se basan las directrices que comentamos en este epígrafe.

formaciones contenidas en las cuentas anuales (68), como medio de proteger aquellos intereses en presen  
cia. Ello hace que se establezcan unos requisitos -  
mínimos comunes, tomados normalmente de los diferentes  
derechos europeos, sin que, por tanto se cree -  
una reglamentación nueva. Cada uno de los elementos  
o instituciones de la regulación contable son los -  
mas generalmente aceptados en los estados miembros  
o, en otros casos, proceden claramente de alguno de  
los derechos concurrentes. Se produce así en ocasiones  
la comunicabilidad de ciertas figuras jurídicas  
foráneas que penetran por esta vía en el derecho de  
los países comunitarios.

- predominan los aspectos informativos sobre cualquier  
otra consideración. Ello hace que la regulación co-  
munitaria no incida excesivamente en tecnicismos -  
de registro contable, sino en la descripción de un  
conjunto de métodos que pueden ser utilizados en la  
confección de cuentas anuales. Consecuencia de ello  
es la importancia que se presta a los métodos de va  
loración y especialmente a los modelos para los es-  
tados financieros: balance, cuenta de resultados y  
anexo. El predominio de los aspectos informativos -  
se pone de manifiesto, sobre todo, en la transcen-  
dencia del anexo como documento revelador de las --

---

(68) Vid. Exposición de Motivos de la Cuarta Directriz. Quinto considera  
ndo.

circunstancias que rodean a la sociedad y a los --  
procedimientos seguidos en la confección de las --  
cuentas anuales.

- La protección de intereses informativos de accio-  
nistas y terceros exige que se les suministre una  
visión adecuada de la situación de la entidad eco-  
nómica y de sus resultados. Para ello se ofrecen -  
una serie de reglas de presentación y confección -  
de estados financieros -como es típico de los dere-  
chos latinos- pero además se establece la preemi-  
nencia del espíritu de la norma sobre su letra con-  
creta. Esta principio tiene dos manifestaciones: -  
la exigencia de información adicional cuando la --  
prevista no baste para los objetivos propuestos, y  
la necesidad de abandonar la norma si esta no pro-  
duce los efectos buscados de suministrar la desea-  
da imagen fiel,
- por último, hay que señalar el carácter netamente  
económico de la regulación comunitaria, al que pa-  
ra nada afectan consideraciones fiscales o de otra  
índole. Ello no es óbice para que se contemple el  
tratamiento de determinadas partidas de origen fis-  
cal.

### La Cuarta Directriz y sus principios contables

La Cuarta Directriz es el texto básico de la armonización contable comunitaria. Se ocupa en especial del balance, cuenta de pérdidas y ganancias, reglas de valoración, anexo e informe de gestión. Al mismo tiempo también se regulan, si bien no en tanta profundidad, la publicidad de las cuentas anuales y su auditoría legal, temas éstos - que son objeto concreto de otras normas comunitarias.

Las cuentas anuales, integradas por balance, cuenta de resultados y anexo, se consideran como un todo, al que acompaña obligadamente un informe de gestión (69), que no forma parte de aquellas, por lo que a ciertos efectos -la censura, como más característico- recibe trato diferente - (70). No se incluye en la Directriz alusión alguna al estado de origen y aplicación de fondos (71).

Para el balance, se contemplan, en aras de una mayor flexibilidad, dos modelos, uno en forma de cuenta y otro - en forma de estado. La comparabilidad entre estos dos -- esquemas trata de conseguirse a través de un marcado paralelismo entre ambos modelos, cuyas rúbricas principales -

---

(69) Art. 2.

(70) Vid. art. 51.

(71) Cuestión lógica si se tiene en cuenta que las directrices comunitarias armonizan derechos en presencia y no planes de cuentas.

son coincidentes, variando, como es lógico, de uno a otro su colocación. Ambos tipos de balance responden a esquemas tradicionales, presentandose el modelo en forma de -- cuenta en la clásica disposición de las partidas según su liquidez en el activo y su exigibilidad en el pasivo, de menos a más en ambos casos.

Para la cuenta de pérdidas y ganancias, los modelos previstos son cuatro, dos en forma de cuenta y otros dos en forma de estado, donde en cada uno de ellos se clasifica su contenido por naturaleza y por funciones. Nuevamente aquí se concede preeminencia a la flexibilidad sobre la comparabilidad, aunque los cuatro esquemas son fácilmente equiparables entre sí.

El anexo cobra una especial importancia en la regulación comunitaria (72), como complemento indispensable para que las cuentas anuales puedan ofrecer la deseada imagen fiel. Su amplio contenido puede clasificarse en -- tres grandes bloques:

- datos acerca de la sociedad: forma y estructura jurídica de la misma y de su capital, relaciones financieras entre la empresa y sus órganos de dirección o vigilancia, relaciones con sociedades del grupo, etc.

---

(72) Vid. art. 43.

- explicación sobre los métodos y criterios aplicables en la confección de los estados financieros, con especial referencia a la no observación de alguna de las disposiciones de la Directriz,
- explicación, ampliación o desglose de determinadas partidas del balance y cuenta de resultados.

El informe de gestión debe de contener, como mínimo (73), una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad. Está sujeto a las mismas normas de publicidad que las cuentas anuales (74) aunque no en cuanto a la auditoría, ya que a este respecto - la persona o personas encargadas de la misma se limitarán a verificar la concordancia del informe con las cuentas - anuales del ejercicio (75). Este documento debe de incluir obligadamente indicaciones sobre los acontecimientos importantes acaecidos después del cierre del ejercicio, acerca de la evolución previsible de la sociedad y sobre sus actividades en materia de investigación y desarrollo. Asi mismo, en su caso, las explicaciones debidas por adquisición de acciones propias, tendentes a poner de manifiesto la forma en que se han cumplido las garantías de protec-

---

(73) Art. 46.

(74) Aunque puede eximirse de la misma a las empresas pequeñas.

(75) Art. 51.



ción al capital (76).

Importante es señalar que la Directriz prevé modelos reducidos (77) para las cuentas anuales aplicables a las sociedades medianas y pequeñas, definidas en función de -- tres parámetros: total del balance, cifra neta de negocios y promedio de empleados (78). También se contempla la posibilidad de que los Estados miembros eximan a las empresas de menor tamaño de someterse a la censura legal o bien de la publicación de dicho informe y de la cuenta de resultados.

Capítulo aparte merece el tema de la valoración contable, en el que la fórmula adoptada pone claramente de manifiesto el intento de búsqueda de una posición de compromiso entre los países comunitarios. En efecto, el esquema básico gira en torno al criterio del coste histórico o precio de adquisición, aunque se establecen una serie de posibles excepciones que pueden ser autorizadas e incluso im-

---

(76) Que, de acuerdo con el art. 22.2 de la Segunda Directriz, son las siguientes: a) Motivos de las adquisiciones efectuadas en el ejercicio, b) el número y el valor nominal o en su defecto, el valor contable de las acciones adquiridas y cedidas en el ejercicio, -- así como la proporción del capital suscrito que representan, c) -- en caso de adquisición o de cesión a título oneroso, el contravalor de las acciones, d) el número y el valor nominal o en su defecto, el valor contable del conjunto de las acciones adquiridas y poseídas, así como el montante del capital suscrito que representan.

(77) Vid. arts. 11, 27 y 45.

(78) Siendo sus valores los siguientes: para las sociedades pequeñas, un millón de unidades de cuenta, dos millones o cincuenta empleados, respectivamente; para las medianas, cuatro, ocho millones y doscientos cincuenta empleados.

puestas por los países miembros (79). La Directriz se ocupa básicamente de regular el modelo tradicional, como corresponde a su carácter de mínimo, mientras que para las posibles excepciones se establecen sólo las líneas generales. En este punto es de subrayar nuevamente la importancia del anexo como documento explicativo de los métodos aplicados y de las normas seguidas, con lo que se favorece la comparabilidad entre los criterios históricos y las posibles excepciones (80). La filosofía es clara: tratándose de ofrecer una imagen fiel de la unidad económica, esta se persigue bien a través de los métodos contables tradicionales, bien con información adicional en el balance o de ambas maneras simultáneamente.

Además de estos extremos, la Directriz contiene, bajo la denominación de criterios generales de valoración, su posición con respecto a sólo alguno de los principios contables habituales. Se definen en el texto comunitario -

---

(79) Que, de acuerdo con el artículo 33 son las siguientes: 1.- Valoración sobre la base del valor de reposición en las inmovilizaciones materiales, cuya utilización tenga un límite temporal, así como en las existencias. 2.- La valoración de las partidas que figuren en las cuentas anuales, incluidos los capitales propios, sobre la base de otros métodos destinados a considerar la inflación. 3.- La revalorización de las inmovilizaciones materiales y de las inmovilizaciones financieras.

(80) Es también significativa a este respecto la regla contenida en el artículo 40. Tras contemplar en el primer párrafo la posible utilización de los procedimientos FIFO, LIFO o cualquier otro análogo, en el segundo párrafo se indica que cuando la valoración que figure en balance a consecuencia de estos métodos difiera por cuantía importante en la fecha de cierre del ejercicio, de la que resultare tomando el último precio conocido del mercado antes de la fecha indicada, el importe de la diferencia correspondiente se indicará globalmente, por categorías, en el anexo.

los conceptos de gestión continuada o empresa en marcha, - continuidad en la aplicación de criterios y devengo, a la vez que, sin definición previa se indican tres reglas a observar en relación con el principio de prudencia valorativa. Al mismo tiempo se incluyen como principios básicos -- dos consideraciones que nos parecen obvias, por lo que quiza pudieran haberse excluído de tal categoría: nos referimos a la valoración por separado de activos y pasivos y a la correspondencia entre balances de cierre y de apertura.

Este es el tenor literal de los principios generales de valoración de la Cuarta Directriz (81):

- a) presunción de que la sociedad continuará sus actividades,
- b) los criterios de valoración no se modificarán de un ejercicio a otro,
- c) deberá observarse en todo caso el principio de -- prudencia y especialmente en estos puntos:
  - sólo podrán ser inscritos en el balance los - beneficios realizados en la fecha de cierre - del mismo,
  - deberán tenerse en cuenta todos los riesgos - previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, inclu

---

(81) Art. 31.

- so si tales riesgos o pérdidas se conocieran únicamente entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que este se formule,
- deberán tenerse en cuenta las depreciaciones, tanto si el resultado del ejercicio fuese positivo como negativo,
  - d) se considerarán los gastos y los ingresos que -- afecten al ejercicio al que las cuentas se refieraran, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro,
  - e) se valorarán separadamente los elementos de las partidas del activo y del pasivo,
  - f) el balance de apertura de un ejercicio corresponderá al de cierre del anterior.

Nuevamente, aparece el anexo al balance en relación con estos principios: en casos excepcionales podrá admitirse la no aplicación de estos criterios generales. Pero en tales casos se señalará en el anexo los que no se aplicacan y el motivo de ello, así como la influencia de este - hecho en el patrimonio, la situación financiera y los resultados. Nótese cómo la Directriz persigue de continuo - el concepto subjetivo de la imagen fiel, incluso obligando a que cuando la aplicación de un criterio convencional no sea observada, se muestre en el anexo la posible desviación cuantitativa que sobre aquél supone la solución - alternativa escogida.

Como ya hemos indicado, publicidad y censura de cuentas no se regulan extensivamente en la cuarta Directriz, - por ser temas incluidos en otros textos comunitarios: primera Directriz en cuanto a la publicidad y proyectos de -- quinta y octava por lo que respecta a la auditoría. La publicidad se remite a las modalidades previstas por la legislación de cada Estado (82), es decir, inscripción en el registro o dossier central y difusión, completa o en ex- - tracto, en un boletín de difusión nacional. A continuación, en el mismo precepto, se incluyen reglas para la aplica- - ción de modelos abreviados, a alguna de las cuales ya hemos hecho alusión.

Si estas reglas hacen referencia a la publicidad legal obligatoria hay que señalar que para otro tipo de manifestaciones públicas de los documentos sociales se establecen importantes cautelas, tendentes a preservar la mínima integridad de las cuentas anuales y de sus informes adicionales: cuando no se publiquen íntegramente, se especificará que se trata de una versión abreviada, indicándose el - registro donde dichas cuentas estén depositadas. No se -- acompañará la certificación de la persona encargada de la censura de cuentas, pero se expresará con precisión si dicha certificación se hubiese emitido con o sin reservas o si se hubiese denegado (83). Por otro lado, cuando la pu-

---

(82) Art. 47.

(83) Art. 49.

blicación deba realizarse íntegramente (art. 48), las cuentas anuales y el informe de gestión serán reproducidos en la misma forma y con idéntico texto a los que sirvieron de base para que formulara su informe la persona encargada de la censura de cuentas. Dichos documentos se acompañarán -- con el texto íntegro de la certificación. Si la persona encargada de la censura de cuentas hubiese formulado reservas o hubiere denegado su certificación, estos hechos y -- las razones que los apoyan deberán ser expresados (84).

Por último, la cuarta Directriz establece la censura obligatoria para todas las sociedades, por profesional habilitado. De este requisito, o bien de la publicación del informe de auditoría, sólo podrán ser eximidas las empresas consideradas como pequeñas (85).

---

(84) Art. 48.

(85) Sobre la profesión contable en la C.E.E. y los requisitos para la censura de cuentas vid: ARNEDE MEJIAS, A.: "La Censura de Cuentas en las directrices de la C.E.E.". R.T.I.C.J.C. nº 2/79; CASTRO NAVARRA, E.: "Requisitos exigidos para el ejercicio de la profesión de auditor en la C.E.E.". Ponencia en el IV Congreso Nacional de C.J.C.E. Ed. I.C.J.C.E. Madrid, 1980; GOERDELER, R.: "La profession d'Expert Comptable et le contrôle légal des comptes dans les Etats de la C.E.E.". R.F.C. nº 56, diciembre de 1975; GOXENS DUCH, A.: "La Auditoría Contable ante el Mercado Común". R.T.C., tomo - XV, pág. 41; MARANCHON, A. y otros: "L'accès à la profession en - Europe". R.L.E.C. marzo-abril, 1977; MUÑOZ ESPIN, F.: "Adecuación del ordenamiento jurídico español al de los países del Mercado Común Europeo en lo concerniente a censura de cuentas". R.T.I.C.J.C.E. año X nº 1, enero-junio, 1977; SEGURADO GUERRA, A.: "Exigencias europeas en materia de Censura de Cuentas. Desfase español - generador de dificultades ante el Mercado Común". Ponencia en el I Congreso de C.J.C.E. Ed. del Instituto. Madrid, 1973; TUA PEREDA, J.: "Estados Financieros..." op. cit. pag. 324 y ss.

### BIBLIOGRAFIA CITADA

- ACCOUNTANTS INTERNATIONAL STUDY GROUP: "International Finance Reporting". A.I.C.P.A. New York, 1975.
- ARNEDO MEJIAS, A.: "La Censura de Cuentas en las directrices de la C. E.E." R.T.I.C.J.C. nº 2/79.
- BLANQUET, F.: "La harmonisation du droit des sociétés dans la C.E.E." R.F.C. nº 9, 1975.
- CASTRO NAVARRA, E.: "Requisitos exigidos para el ejercicio de la profesión de auditor en la C.E.E.". Ponencia en el IV Congreso Nacional de C.J.C.E. Ed. I.C.J.C.E. Madrid, 1980.
- CHASTNEY, J.G.: "True and Fair View; History, Meaning and the Impact of the 4th Directive". Institute of Chartered Accountants in England and Wales. London, 1975.
- COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA: "La Structure de la Société Anonyme dans les pays du Marché Commun". R.F.C. nº 46, enero de 1975.
- CORDOLIANI, H.F.: "La comptabilité dans son environnement international nouveau". R.F.C. Enero de 1975.
- ELMENDORFF, J.: "Harmonisation des prescriptions relatives à la rendition des comptes en vigueur dans les différents Etats Membres de la C.E.E." J.U.E.C. nº 1/1971.
- ERNEST, J. y WHIMEX, H.: "The fourth directive, its effects on the annual accounts of companies in the European Economic Community". Klawer Publistey. London, 1979.
- GIRON TENA, J.: "Estudios y textos de derecho de sociedades de la C.E.E.". Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, 1978.
- GOERDELER, R.: "La profession d'Expert Comptable et le contrôle légal des comptes dans les Etats de la C.E.E." R.F.C. nº 56. Diciembre, 1975.
- GOXENS DUCH, A.: "La Auditoría Contable ante el Mercado Común". R.T.C. Tomo XV.
- INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA: "La Censura de Cuentas y los Institutos de Censores". Ed. del propio Instituto.
- KAMINSTRI, A.: "Proposition pour la Commission des Communautés Européennes d'une quatrième visant à harmoniser les prescriptions relatives à la rendition des comptes des sociétés". J.U.E.C. 1/1972.
- MARANCHON, A. y otros: "L'accès à la profession en Europe". R.L.E.C. Marzo-Abril, 1977.

MARIN MEDINA, J.: "Trabajos actuales del Grupo de Estudios de Expertos Contables de la C.E.E. para la armonización de la contabilidad y auditoría". R.T.I.C.J.C., nº 2/79.

MEESCHAERT, E.: "L'harmonisation des comptabilités et les bourses de - valeurs". R.F.C. Enero, 1977.

MONTESINOS JULVE, V.: "Las líneas maestras del modelo contable europeo. Alcance y significación de la Cuarta Directriz de la C.E.E." R.T.C. nºs. 370 a 372. Octubre, noviembre y diciembre de 1979.

- "Las normas de contabilidad en la C.E.E.". Ministerio de Hacienda, Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1980.

MUELLER, G.G.: "International Accounting". Mc. Millan. New York, 1967.

MUELLER, G.G. y WALKER, L.M.: "The Coming on Age of Transnational Financial Reporting". J.O.A. Julio, 1976.

MUÑOZ ESPIN, F.: "Adecuación del ordenamiento jurídico español al de - los países del Mercado Común Europeo en lo concerniente a censura - de cuentas". R.T.I.C.J.C., Año X, nº 1, enero-junio, 1977.

NAREDO, A.: "Regulación contable en las Comunidades Europeas". R.E.F.C. nº 3.

PEREZ ESCOLAR, R.: "La sociedad anónima europea". Ed. Montecorvo. Madrid, 1972.

PERRIDON, L.: "La Cooperación profesional en Europa: algunas reflexiones en torno al vigésimo quinto aniversario de la U.E.C.". R.T.I.C.J.C., Año IX, junio-diciembre, 1976.

PINIOT, M.C.: "La IVème Directive. Un bon ou un mauvais génie pour le plan comptable révisé". R.F.C. Mayo-Junio, 1978.

REYDEL, A.: "El Experto contable y los textos comunitarios". R.T.I.C.J.C., nº 2/76.

- "L'harmonisation et la présentation des comptes des sociétés pour - la Commission des Communautés Européennes". R.F.C. Supl. nº 68. Enero, 1977.
- "La Unión Europea de Expertos Contables Económicos y Financieros". R.T.I.C.J.C., año X, nº 2. Julio-diciembre, 1977.

SEGURADO GUERRA, A.: "Exigencias europeas en materia de Censura de Cuentas. Desfase español generador de dificultades ante el Mercado Común". Ponencia en el I Congreso I.C.J.C.E. Ed. del Instituto. Madrid 1973.

SHEARER, F.: "Les travaux d'harmonisation de l'U.E.C. dans le domaine - de la profession comptable". R.F.C. Supl. nº 68. Enero, 1977.



TIMMERMANS, C.: "La proposition de IVème directive sur la presentation des comptes des sociétés et les methodes d'évaluation". R.F.C. nº - 56, diciembre de 1975.

TUA PEREDA, J.: "La Cuarta Directriz de la C.E.E.: un plan contable para el Mercado Común". C.U.P.E. Vol. 5, nº 2/1979.

- "Estados Financieros: España y el Mercado Común". Ed. I.C.J.C.E. Ma  
drid, 1980.

UNION EUROPEA DE EXPERTOS CONTABLES: "Manual Europeo de Revisión Conta  
ble". Versión castellana en Ed. Deusto. Bilbao, 1977.

- "Statement on U.E.C. Accounting and Auditing Recommendations". J.U.  
E.C. nº 9. Abril, 1974.



SEGUNDA PARTE :

EN BUSQUEDA DE LA METODOLOGIA ADECUADA



CAPITULO DECIMO :

EL DESACUERDO CIENTIFICO, UNA EXPLICA-  
CION EPISTEMOLOGICA



CAPITULO 10

EL DESACUERDO CIENTIFICO :  
UNA EXPLICACION EPISTEMOLOGICA.

INTRODUCCION A LA SEGUNDA PARTE

La historia del desarrollo de la armonización contable que, con especial énfasis en el caso estadounidense, hemos narrado en las páginas anteriores, es, sin duda, la historia del desacuerdo, que se refleja en ciclos sucesivos de encanto y desencanto en torno tanto al conocimiento o teoría contable como a las instituciones encargadas de elaborar las normas armonizadoras. Este patrón se presenta, con semejantes parámetros, a lo largo de los países que han optado por la autorregulación profesional (1) y, a la vez, al internacionalizarse la norma contable (2) vuelven a surgir

- 
- (1) Vid. p.e. ZEFF, S.A.: "Forging Accounting Principles....", Op. cit. un caso interesante de mimetismo es el de Inglaterra en relación con Estados Unidos, donde ultimamente se ha discutido para el Accounting Standards Committee una estructura similar a la del FASB. Vid. en este sentido ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE: "Setting Accounting -- Standards. A consultative document". AC. November 1978, pags. 56 a 58; BLAKE, N.: "U.K. and U.S. Standards. A comparison". Accountancy. September 1979, pags. 50-52; FINDLATER, R. y CONSTANTINE, J.: "Progress in the U.S. towards a conceptual framework" AC. Mars 1980, pags. 126 a 128; HAMMILL, A. y SHEARER, T.: "Setting out a conceptual framework for Accounts". AC, July 1980, pags. 44-45; PERCY, K.: "Accounting Standards: one user's viewpoint". AC., July 1979, pags. 46-48; SMITHD, D. y PATERSON, R.: "Accounting Standards Committee: The immediate need for reform". AC, August 1979, pags, 54-56.
- (2) Los mecanismos y exigencias en la formación de los institutos reguladores internacionales responden a las mismas peticiones de uniformidad y comparabilidad que dieron origen a la autoregulación norteamericana. Vid. BENSON, H.: "The Story of International Accounting -- Standards", AC. Julio 1976, pags. 34 a 39.

parecidos problemas en ese macroámbito, repitiéndose con curiosa, pero tal vez lógica obstinación, el ciclo de argumentos en favor y en contra de tal regulación. La polémica gira inevitable y constantemente en torno a algunos puntos básicos, como si las posturas fueran irreconciliables y estuvieran movidas por una mano invisible, que abogara por la defensa de intereses contrapuestos de recurrente aparición: - frente a los que piden mayor uniformidad están los que arguyen que la comparabilidad no es apenas posible, por lo que, - al ser las circunstancias diferentes, es necesaria cierta --flexibilidad; frente a los que argumentan falta de atención a las consecuencias económicas por parte de los elaboradores de estándares, están los que postulan la neutralidad de la -norma contable; junto a aquellos que piden una mayor participación en los cuerpos reguladores de expertos no estrictamente contables, aparecen posturas que defienden y justifican - las prerrogativas de la profesión; sigue estando en pie la -vieja controversia sector privado-sector público, mientras - que el acuerdo, en el seno de la teoría e investigación contables, parece lejos de alcanzarse. La práctica de la profesión, por su parte, parece divorciada de los logros alcanzados por la doctrina, de tal manera que la separación es cada vez mayor (3) y la incidencia de estos últimos en aquélla encuentra considerables obstáculos para llevar al terreno del quehacer diario sus avances. En lo que sí parece haber acuer

---

(3) No es poco frecuente, aunque sí algo exagerada, la afirmación de que la práctica no ha avanzado apenas en los últimos cien años. Vid. un estudio comparativo defendiendo dicha tesis, en LEE, T.A.: "The Evolution and Revolution of Financial Accounting: A Review Article". - A.B.R. n° 36, Autum 1979, pags, 292 a 299.



do es en la necesidad de establecer un adecuado entramado teórico y de investigación, que sirva de referencia para el desarrollo de normas contables. Como es sabido, éste fué uno de los puntos fundacionales del A.P.B., a la vez que está presente en la actividad del F.A.S.B. A pesar de que estas instituciones han producido importantes documentos al respecto, la literatura sigue insistiendo en la necesidad de contar con un "conceptual framework" como guía en la determinación de estándares (4), afirmación que no deja de ser una crítica encubierta al sistema. Entretanto, las crisis, cuando la presión del descontento se ha hecho notable, cuando el sistema no respondía ya a las necesidades del entorno, se han resuelto como crisis institucionales (5), buscando nuevas soluciones en la composición y atribuciones de los cuerpos reguladores, en un proceso dinámico de herencia y repetición de problemas similares

- 
- (4) PATON, W.A. y LITTLETON, A.C.: "An introduction to corporate....", op. cit. justifican su construcción como un entramado conceptual para la construcción de estándares. Vid. además, a título de ejemplo, BURTON, J.C.: "A symposium on the Conceptual Framework". J.O.A. January 1978. pags. 53 a 58; LANGENDERFER, H.Q.: "A conceptual framework for Financial Reporting". J.O.A. n° 136, July 1973, pags. 46 a 55; SPROUSE, R.T.: "Prospects for progress in financial reporting", F.A.J. vol. 35, Sept-Oct. 1979, pags. 56-60, y del mismo autor: "The importance of --- earnings.....", op. cit.; WYATT, A.R.: "Who Should Set....", op. cit. Por su parte MCCOMB, D.: "The International Harmonization of Accounting. A Cultural Dimension", I.J.A. vol. 14, n° 2. Spring 1979, aboga por el establecimiento de un marco teórico de referencia a nivel internacional. En Inglaterra tampoco podían faltar manifestaciones en el mismo sentido. Vid. además de los trabajos citados en la primera nota del presente capítulo, los siguientes: EDEY, H.C.: "Accounting Standards in the British Isles". Studies in Accounting I.C.A.E.W. London, - 1977; GIBBS, G.: "Accounting Principles: Generally Accepted by Whom?". A.B.R. Winter 1977; JONES, C.J.: "Accounting Standards: A Blind Alley". A.B.R. Autum 1975; McMONIES, P.N.: "EEC, UEC, ASG, AISG, ICCAP, IPAC, Old Uncle Tom Cobbleigh and All" A.B.R. Summer 1977, pags. 162 a 167; WEETMAN, P.: "Accounting Standards: A Pause for Reflection", A.B.R. Summer 1977, pags. 168 a 177.
- (5) "Las alteraciones en el proceso de elaboración de estándares y en sus instituciones parecen haber servido como vías para resolver las crisis contables". BOMWICH, M. : "The Setting of Accounting Standards. The - ~~Contribution of Research~~". Del libro "Essays in British Accounting -- ~~CH, M. y HOPWOOD, A. (editors). Pitman Publishing Ltd.~~

que se han ido resolviendo tan sólo en la medida de lo posible y, desde luego, nunca a gusto de todos. La Historia, en general, no sólo la contable, está, sin embargo, llena de -- ejemplos de acumulación y descarga de tensiones en todas sus manifestaciones, y en especial, en aquellas relativas a las instituciones de todo tipo, en el sentido más sociológico -- del término y de ninguna manera podemos pasar por alto que -- la regulación contable, sea profesional o gubernamental, encaja en el marco de esa denominación. De ahí que más arriba afirmáramos que quizás el proceso fuera lógico o, al menos, tal vez inevitable. Sí cabe señalar, no obstante, que las -- crisis institucionales han favorecido la investigación teórica, pues, como ya hemos indicado, uno de los puntos de referencia de las críticas ha sido la falta de un adecuado marco doctrinal para la elaboración de principios. Se ha producido, en estos años, una interesante dinámica de diálogo entre : académicos y organismos reguladores, y entre los primeros entre sí, en un intento de justificar sus propias posturas, -- que constituye, sin duda, un importante factor impulsor del desarrollo en el pensamiento contable. El programa de investigación del APB y, en especial, los trabajos de Moonitz y -- Sprouse, son un claro exponente, aunque no el único, de di-- cha dinámica.

La interpretación y explicación de los fenómenos históricos no es nada fácil, especialmente si se aborda esta -- disciplina como una concatenación sucesiva de efectos y causas y no como una mera descripción cronológica de hechos. -

Cualquier relato que pueda hacerse al respecto corre el riesgo de pecar de simplista, por omitir parámetros circunstanciales en concurrencia, o de ser tachado de partidista, por tomar posturas impregnadas de un subjetivismo metodológico previo. No en vano el dilema de los juicios de valor, que ocupa un lugar destacado en nuestra argumentación, ha estado presente también con abundante frecuencia en la teoría del conocimiento histórico.

Una interpretación de la historia del desarrollo de los principios de contabilidad generalmente aceptados requeriría un profundo estudio con elementos interdisciplinarios, en el que tendrían cabida tanto factores puramente epistemológicos, como de sociología de la ciencia, campos que si bien pueden abordarse conceptualmente por separado (6), han de concurrir juntos en una explicación coherente de la dinámica científica. Incluso, si se quiere llegar al fondo de los hechos que subyacen en el proceso de determinación de normas contables, con un criterio positivista de reflejar lo que ocurre en realidad, que no siempre coincide con lo que esa realidad deba de ser, habría que investigar los intereses, conscientes o no, presentes en las distintas posturas, en las que, junto a ópticas de intachable asepsia científica, pueden aparecer motivaciones e interrelaciones de muy diversa índole, dispuestas no sólo a teorizar sobre un tema con--

---

(6) Vid. un intento delimitador de ambas ramas del saber en TOHARIA, J.J.: "Para una reorientación de la Sociología del Conocimiento". P.R.S. n° 6, 1.976, pags. 123 a 145.

creto, sino también a movilizar recursos en favor de una de terminada solución.

Parece claro que un intento de índole semejante desborda con mucho nuestras intenciones e incluso posibilidades. Por ello, la aproximación que pretendemos es más fragmentada y, desde luego, menos ambiciosa. En esta segunda parte trataremos de describir los caminos teóricos por los que ha discurrido la elaboración de normas contables, desde una óptica que tiene muchos puntos en común con la metodología lakatosiana de los programas de investigación, que con tanta fuerza ha irrumpido en la literatura contable. La tercera y última parte está destinada a analizar alguna de las teorías positivas elaboradas para explicar el comportamiento y postura de individuos y personas jurídicas frente a la norma contable, perspectiva que ha cobrado un claro vigor en los últimos años, como complemento de las teorías -- normativas sobre principios contables y, probablemente, como una clara muestra de insatisfacción ante la insuficiencia de la exclusiva referencia al marco teórico normativo -- en la construcción de principios.

No quiere ello decir que decantemos por una u otra postura, ni que otorguemos nuestra preferencia absoluta a construcciones positivas o normativas. Antes bien, estimamos que la tan debatida separación debe de ser superada, reduciéndola a sus justos términos, de tal manera que, con --

una postura utilitarista, se reconozca la validez de ambos enfoques bajo determinadas circunstancias. Cada conjunto de teorías tiene su papel en el desarrollo y progreso científico, de tal manera que si el perfeccionamiento de los sistemas contables ha de venir de la mano de posturas normativas, no es menos cierto que las aproximaciones descriptivas son ineludibles para el conocimiento del entorno en el que se desarrolla cualquier disciplina (7) y han de ser integradas con aquellas en un marco conceptual amplio (8).

Los capítulos que siguen a esta introducción de la segunda parte, están destinados a sentar las bases metodológicas previas que justifican el enfoque escogido y que tratan de explicar en cierta medida los ciclos de acuerdos y desacuerdos que se producen no sólo en torno a los principios de contabilidad generalmente aceptados, sino también en relación con cualquier disciplina científica, especialmente en aquellas que se engloban bajo la denominación de ciencias sociales. La teoría y la Sociología del conocimiento y, en especial, el papel que los juicios de valor juegan en ambas, pueden ser útiles para concluir la lógica o al menos, lo inevitable- de un cierto grado de desacuerdo teórico; esta disparidad de criterios lleva a una diná-

---

(7) "Sin embargo, la rama descriptiva tiene su papel a realizar en la clarificación de las estructuras existentes y con vistas a su posible perfeccionamiento". MONTESINOS JULVE, J.: Formación y Contrastación de las Teorías Científicas en Contabilidad. R.T.C. Vol. XXVIII n° 326. Febrero 1.976, pag. 47.

(8) Ibidem. Pag. 48. Vid. en este trabajo la posible integración funcional de ambos tipos de teorías.

mica científica, rayana en la dialéctica hegeliana, sobre la que se sustenta en buena parte el desarrollo y progreso de la ciencia, que, de esta manera, pierde su contenido absoluto, - para pasar a ser susceptible de revisión continua (9).

En síntesis, bajo un marco epistemológico, los juicios de valor, debidamente explicitados, a través de la construcción de hipótesis instrumentales, hacen útiles las concepciones teleológicas que, como consecuencia, sólo son válidas en el contexto en el que fueron determinadas. De otro lado y con una perspectiva sociológica, el científico comparte juicios de valor con la comunidad en la que se desenvuelve, lo cual contribuye al establecimiento de programas de investigación paradigmas o matrices disciplinares, llámeseles como se quiera, de subprogramas dentro de un mismo programa, o, al menos, de investigaciones direccionales que posteriormente son sustituidas por otra dirección que se estima más adecuada. Cada uno de estos caminos deja o, como mínimo, está en condiciones de dejar, un sedimento que, de ser compartido, pasa a formar parte del acervo de conocimientos aceptados, - permitiendo así la acumulación científica preconizada por la concepción general de Lakatos (10) y por Kuhn en lo que se -

---

(9) "No se puede aceptar como concluyente lo que sólo puede ser problemático y sometido a una investigación continua". DIEZ NICOLAS, J.: "Sociología, entre el funcionalismo y la dialéctica". Biblioteca Universitaria Guadiana. Madrid 1976. Pag. 24. Aunque la afirmación se refiere a la Sociología, campo de acción de este autor, no es menos aplicable a nuestra disciplina.

(10) LAKATOS, I. : "Criticism and the Methodology of Scientific Research Programs". Proceedings of the Aristotelian Society". Vol. LXIX 1970. Pags. 186 y "Falsification and the Methodology of Scientific Research - Programs. En "Criticism and the Growth of Knowledge". LAKATOS, I. y MUSGRAVE, A. (Editors). Cambridge University Press. Cambridge, - 1970.

refiere a los periodos de ciencia normales (11).

Se justifica así que en la determinación de normas -- contables, tras un periodo previo vacilante de búsqueda, basado en la general aceptación, se hayan seguido dos subprogramas de investigación o, al menos, dos tendencias direccionales -estimamos que aquí la nomenclatura es cuestión de menor relevancia- relativamente secuenciales en el tiempo, aunque con una profunda interpenetración mútua, y donde la segunda recoge una buena parte del edificio conceptual de la primera, a la vez que la ideología presente en la etapa de búsqueda no se abandona totalmente. Sin ánimo de dogmatizar en la nomenclatura, sino simplemente, de establecer un punto de apoyo para el común entendimiento, nos referiremos a estas dos tendencias bajo la denominación de subprograma lógico y de subprograma teleológico. Ambos pueden englobarse, como construcciones específicas para la determinación de normas contables, dentro del programa de investigación formalizado, en terminología de Cañibano (12) y que, para este autor, constituye el tercer estadio en el que se han desarrolla

---

(11) KUHN, T.S.: "The Structure of Scientific.....", op. cit. Vid. en especial pags. 33 a 91 de la versión castellana.

(12) Para el que "... la nota característica del actual programa de investigación .... es su formalización, ésto es, el reducir sus proposiciones a cálculos lógicos o matemáticos para, en virtud de reglas inferenciales, llegar a unos resultados capaces de ser interpretados semánticamente y cuyo contraste con la realidad irá elevando su potencialidad explicativa y predictiva". CAÑIBANO CALVO, L. : " Teoría actual..... ", op. cit. pag. 17. El primer capítulo de esta obra ha sido recogido bajo el título "El concepto de Contabilidad como un programa de investigación" en R.E.F.C., Enero-Marzo 1974, pags. 33 a 45.

do las elaboraciones contables. A la etapa previa nos referiremos bajo las denominaciones de etapa de búsqueda o de general aceptación, por ser éste el argumento, potente e irreflexivo, que con más frecuencia se esgrime en la misma.

El subprograma lógico para la determinación de principios y normas contables comienza o, al menos, cobra un fuerte impulso, con el programa de investigación de APB, como un decidido intento de sustentar las declaraciones de dicha institución con un soporte teórico. Evidentemente la delimitación temporal es tan sólo aproximativa y adopta la óptica del reconocimiento oficial del necesario sustento teórico organizado, por parte de un cuerpo regulador. Antes de aquel momento hay ya claros y numerosos antecedentes, tanto remotos -Paton, Littleton- como próximos -Matte-sich. Como característica general, este subprograma, en su heurística positiva, trata de derivar normas de acción desde construcciones lógicas en la secuencia postulado- principio-norma, en metodología deductiva o, a la inversa, en construcciones inductivas. Sin abandonar el camino de la lógica, pero con perspectivas completamente diferentes, el comienzo del segundo subprograma puede identificarse -- con la misma perspectiva de situar su punto de partida en el momento de su reconocimiento, por el organismo regulador correspondiente -en el Trueblood Report, aunque también puedan detectarse claramente sus antecedentes doctrinales. Ambos, así como sus implicaciones, serán examinados en esta segunda parte del presente trabajo.



## CIENCIA POSITIVA VERSUS CIENCIA NORMATIVA

### UN DILEMA POCO SUSTANCIAL

Uno de los aspectos que más ha dividido las posturas metodológicas es el relativo a la posibilidad o imposibilidad de construir una ciencia aséptica, libre de juicios de valor (13) y, en consecuencia, ajena a cualquier interpretación teleológica o finalista. Esta diatriba, en su expresión más radical, lleva a dos concepciones prácticamente irreconciliables: normativismo y positivismo, sobre las que se han vertido gran cantidad de argumentaciones, especialmente desde la perspectiva de las ciencias sociales, de tal manera que cualquier intento de acercamiento entre polos opuestos difícilmente conseguirá añadir nada que no esté ya dicho, corriendo incluso el riesgo de caer en el tópico.

En el fondo de la cuestión subyace, entre otros aspectos, un segundo eterno debate: el de la distinción entre las ciencias del hombre y ciencias de la naturaleza, que ha lleva

---

(13) Entendiendo el término en sentido amplio, como "... referido a aquellas apreciaciones de la realidad que mueven a enfrentarse de una determinada manera o que incitan hacia ciertas preferencias y decisiones". Teniendo en cuenta, además, que "tales apreciaciones son de signos distintos: pueden tener carácter ético, estético, político, psicológico, social, etc.". Las frases entrecomilladas pertenecen a CAMPS, V.: "Los valores éticos de la actividad científica". Cuadernos Económicos de ICE. n° 3-4, pag. 23.

do con frecuencia a los científicos a atrincherarse en sus propias posturas, más que a tratar de encontrar elementos comun<sup>o</sup>s y aprovechables en ambos campos. No deja de ser curioso que la disputa tenga su origen en el desarrollo de las ciencias sociales, o más bien de las aplicaciones a los fenómenos sociales de un único concepto de ciencia, cuando el hombre trata de interpretar su propio comportamiento con los mismos parámetros con los que aborda los hechos de la naturaleza.

Ambas posturas son, en esencia, una prueba más de la falta de consenso, no sólo en cuanto a instrumentos de interpretación de la realidad, sino también en cuanto al método - del método (14); nada tiene de extraño, por tanto, que si no hay acuerdo en cuanto al fondo, no lo haya tampoco en relación con la forma instrumental de escoger el camino lógico. La ciencia o, simplemente, el saber humano, parecen abocados a una continua dinámica entre posturas contrapuestas, tan antiguas como el propio hombre: ahí están, sino, las dos aproximaciones presocráticas a la realidad circundante: Parménides -lo que es, es; lo que no es, no es y cuanto sea no cambia, pues si cambiara se convertiría en otro, pero no hay otro excepto el que es- y Heráclito -nada es, nada permanece, todo cambia- que más que en una definición estricta, se centran en atributos ontológicos. La dialectica, en sus tam---

---

(14) Vid. en este mismo sentido, MALLO RODRIGUEZ, C.: "Contabilidad - Analítica....." op. cit., pag. 8

bién múltiples acepciones, no es otra cosa que un intento de explicación y aprovechamiento de esa continua lucha entre tesis y antítesis.

Lo cierto es que el dilema entre ciencia positiva y ciencia normativa puede reducirse en última instancia a la discusión en torno al concepto de lo que deba entenderse por ciencia. Fijada esta postura previa -¿o tal vez es al revés?- la admisión o nó de juicios de valor en el contexto científico viene automáticamente condicionada por este presupuesto.

Evidentemente la distinción categórica entre concepciones positivas y normativas es simplista en exceso, pues en cada una de ellas existen diversas tendencias, de forma que en las sucesivas apariciones históricas del debate, las posturas se presentan con matizaciones diferentes (15). Tanto es así que puede afirmarse que las denominaciones aludidas no son, ni mucho menos, unívocas (16), de tal manera que la adscripción de los calificativos normativo o positivo a concepciones concretas no siempre se presenta como tarea fácil.

---

(15) Puede verse una breve pero concisa reseña histórica de las diferentes posturas normativismo-positivismo en GONZALO ANGULO, J.A.: "Modelos....." op. cit., pag. 20 y ss.

(16) "El término normativo no es precisamente el más claro de los términos filosóficos. Por ello sería prudente considerar como un mero intento de clasificación de las disciplinas en categorías normativas o no normativas, hasta que el término haya sido clarificado". RUDNER, R.S.: "Filosofía de la Ciencia Social". Alianza Universidad, Madrid, 1.973, pag. 17.

La distinción se aplica con frecuencia tanto a una disciplina, considerada en su conjunto, como a las diversas teorías que pueden acogerse en su seno. Parece claro que las posturas globales han de ser desechadas, pues difícilmente puede concebirse una actividad humana sin un mínimo de subjetivismo en al menos alguna de las etapas de aproximación a la realidad e interpretación de la misma. En esencia, diríase que la radicalización a ultranza entre normativismo y positivismo parte de un concepto quizás demasiado estricto de objetividad (17), que, en nuestro parecer, no debe ni puede establecerse de manera absoluta, sino tan sólo por referencia a un contexto dado, en el que cualquier valoración quede suficientemente explicitada (18). Lo contrario puede ser un intento de dotar a la ciencia de un cariz mítico y autosuficiente, del que fácilmente puede prescindir sin perder su carácter científico.

En líneas generales el positivismo -a los hechos por los hechos y desde los hechos- tiene su fundamento, como ya hemos

---

(17) "Un nuevo tipo de objetividad en las ciencias sociales es alcanzable, no por medio de la exclusión de las valoraciones, sino por medio de su control y conocimiento crítico". DIEZ NICOLAS, J.: "Sociología....." op. cit., pag. 273.

(18) En esencia es la tesis, entre otros autores, de MYRDAL, G.: "An American Dilemma". Harper and Brothers. New York, 1.944. La postura de Myrdal que, desde luego no está ausente en concepciones anteriores, ha sido seguida con profusión. Vid. por ejemplo, MANHEIM, K.: "Ideología y Utopía". Ed. Aguilar. Madrid 1958. En nuestra disciplina, el representante más calificado, como pondremos de manifiesto más adelante, es Richard Mattesich.

indicado, en la percepción independiente por parte del observador (19), que en última esencia prescinde de todo tipo de interpretación que no esté estrictamente sustentada en la realidad. Se trata, por tanto, de la primacia de la experiencia probada y sistematizada, sobre la especulación in controlada. De ahí que hayamos afirmado su origen inicial en la observación de los fenómenos físicos: puesto que ha sido la forma de pensamiento que más éxito ha tenido al manejar datos de la experiencia, el positivismo toma su punto de partida de la ciencia natural, buscando una visión unifi cada del mundo de los fenómenos, tanto físicos como humanos, mediante la aplicación de los métodos y la extensión de los resultados de las ciencias naturales (20).

Desde esta postura racionalista y exaltadora de la ciencia verificable y utilitarista, se pretende prescindir de concepciones instrumentales y aplicadas, de tal manera - que con una óptica radical -desde luego, matizada en posturas concretas- el positivismo huye de la razón imaginativa, para acogerse a la mecánica empírica (21): La observación

---

(19) Vid. LUNA LUQUE, F.J.: "El positivismo lógico en la Contabilidad" R.T.C. vol. XXVI, n° 310, Octubre 1.974.

(20) MARTINDALE, D.: "La Teoría Sociológica. Naturaleza y Escuelas". Ed. Aguilar, Madrid, 1.968.

(21) "El positivismo pretende atenerse a las cosas mismas, a los fenómenos tal como me son dados, a los hechos, y a sustituir la imaginación y el raciocinio por la observación". MARIAS, J. : "Introducción a la filosofía". Ed. Revista de Occidente. Madrid, 1969. Décima edición.

de los fenómenos bajo esta óptica lleva a la única posibilidad de predicción neutra pues, como indica Friedman, el objetivo último de una ciencia positiva es el desarrollo de una teoría o hipótesis que ofrezca predicciones válidas y con sentido, es decir, que no tengan carácter truista, acerca de los fenómenos todavía no observados (22). Por eso, el positivismo afirma que solamente la evidencia empírica puede demostrar si las categorías del "archivo analítico" tienen un equivalente significativo en la realidad, es decir, si son útiles para analizar una determinada clase de problemas concretos (23). La ciencia así concebida es una ciencia lógico experimental, basada en la observación, de la que se excluye todo razonamiento y especulación que se salgan de los hechos observados (24).

En esencia, la concepción positiva afirma que es posible construir una ciencia independiente de cualquier posición ética y cualesquiera juicios de valor (25), ya que -- una premisa de esta índole no se basa en un criterio positivo: un juicio de valor no se emite en función de la rea

---

(22) FRIEDMAN, M.: "Ensayos sobre Economía Positiva". Ed. Gredos, - Madrid, 1.967, pag. 13. De ahí que afirme que "la Economía es un cuerpo de generalizaciones a título experimental acerca de los fenómenos económicos, que puede usarse para predecir las -- consecuencias de cambios en las circunstancias". Ibidem, pag. - 41.

(23) Ibidem, pag. 13.

(24) MARTINDALE, D.: "La Teoría Sociológica....", op. cit., pag. -- 118, en comentario a Pareto.

(25) GONZALO ANGULO, J.A.: "Modelos Normativos...." Op. cit. pag. 19.

dad, de lo que es, sino en función de una determinada concepción del deber ser (26). Por ello, el positivismo no sólo exige a toda ciencia que parta de hechos tomados en el sentido de objetos perceptibles, sino que, además, se limite a --comprobarlos, enlazándolos con leyes, de tal manera que lo --real se reduzca a lo experimentable (27).

Sin embargo, como ya indicábamos más arriba, la distinción entre normativismo y positivismo parece, al menos en el campo de las ciencias sociales, que apunta en algunos sectores doctrinales, al abandono progresivo de posturas absolutistas centradas en un contexto científico global, para situarse en el ámbito, desde luego más racional, de la contraposición de teorías. A la vez, el problema de los juicios de valor no es ya su exclusión del campo del saber, sino, de acuerdo con la propuesta de Myrdal, su correcta concreción,

---

(26) DUVERGER, M. : "Métodos de las Ciencias Sociales". Ed. Ariel, Barcelona, 1.962, pag. 42.

(27) Vid.p.e.en el campo de la Sociología, la regla fundamental y sus --- tres corolarios con respecto a la observación de los hechos sociales de DURKHEIM, E.: "Las reglas del método sociológico". Ediciones Morata. Madrid, 1978, Pags. 43 y ss. Para este autor, la regla primera y más fundamental es considerar los hechos como cosas. De esta afirmación se desprenden tres corolarios: 1º) Es preciso -- descartar sistemáticamente todas las nociones previas. 2º) No tomar jamás por objeto de la investigación más que un grupo de fenómenos previamente definidos por ciertos caracteres externos que le son comunes e incluir en la misma investigación a todos los que respondan a esta definición. 3º) Cuando el sociologo emprende la exploración de un orden cualquiera de hechos sociales, debe esforzarse por considerarlos desde el plano en el que se presentan, aislados de -- sus manifestaciones individuales.

especificación y formulación explícita (28). La postura - nos parece la más coherente, pues si el hecho es inevitable, la solución más lógica es la construcción de una teoría general de los juicios de valor.

Los argumentos normativos para apoyar esta afirmación suele sustentarse por lo general en la propia naturaleza humana, para la que tanto en términos absolutos como relativos es imposible sustraerse a la influencia valorativa (29).

Desde un punto de vista absoluto, o al menos, anclado en la epistemología como referencia, la única vía de sa

---

(28) El resumen que hace DIEZ NICOLAS, J.: "Sociología ....." op. cit. pag. 276, acerca de la postura de Myrdal es el siguiente: "Las premisas de valor deben satisfacer los siguientes requisitos: a) deben formularse explícitamente y no quedar ocultas como supuestos. b) deben ser específicas y concretas. c) no pueden derivarse directamente de la investigación de los hechos, sino que -- tendrán que seleccionarse de forma intencionada. d) no pueden ser generalmente válidas o evidentes a priori. e) puesto que en la Sociedad se mantienen evaluaciones incompatibles, las premisas de valor deberían formularse en forma de diversas series alternativas. f) el principio de selección debería ser su importancia. g) dentro de un círculo de importancia determinado, se puede tomar un círculo de significación aún más estrecho para referirse a --- aquellas evaluaciones que son sostenidas por grupos numerosos o -- por grupos pequeños que tengan bastante poder social. h) los objetivos señalados por las premisas de valor deben ser también factibles. i) el conjunto de premisas de valor seleccionadas no deben incluir las que sean mutuamente incompatibles, sino que deben ser consistentes.

(29) "Pero ¿Y el científico social? ¿Es que tiene algún medio de inmunizarse contra las emociones infecciosas de los demás seres humanos?. Cuando el resto del mundo es incapaz de seguir una objetividad no sesgada, ¿Qué poder especial tiene él que le permita destacar del resto de la humanidad?". DIEZ NICOLAS, J.: "Sociolo--gía....." op. cit., pag. 264.



lida, como ya hemos indicado, es la constatación de que el hecho se produce, por lo que, tras admitirlo, habrá que tratarlo adecuadamente, sin que ello vaya en desdoro de la ciencia (30); con una óptica relativa, de contemplación del entorno, el juicio de valor inserta sus raíces en la propia -- psicología y sociología, como parte de las pautas de comportamiento humano, de sus normas e incluso de un proceso de socialización científica, en el más estricto sentido del término. No en vano cada persona tiene su propia "mismidad", en expresión de Zubiri, como interacción de personalidad, cultura y sociedad (31).

No deja de ser curioso que en el debate, los positivistas usen con frecuencia argumentos normativos: "no debe de ser" mientras que los normativistas esgrimen una concepción positiva: "es así, el quehacer científico lo demuestra". Alegatos como los siguientes son típicos de posturas en defensa de la imposibilidad de construir una ciencia sin juicios de valor: --- cualquier posición es algo normativa, por cuanto utiliza ob-

---

(30) "... de la existencia de tales juicios no tiene por qué inferirse una visión subjetivista y, por lo tanto, falta de rigor científico, de nuestro campo objeto de estudio, porque entonces nos encontraríamos prácticamente atados de pies y manos para caminar dentro de él. De ahí la importancia de acometer un planteamiento más preciso, que se aleje del difuso encuadramiento de toda una disciplina como positiva o normativa". CAÑIBANO CALVO, L: "El problema de los juicios de valor en las ciencias empresariales". Estudios en homenaje al -- Profesor Fernández Pirla. Ed. ICE, Madrid 1980, pag. 166.

(31) Que son los tres elementos centrales de la concepción de PARSONS, T.: "The Social System". The Free Press. Glencoe, 1951.

jetivos que tiene en la mente (32). Toda ciencia parte al menos de un juicio de valor : el de que el conocimiento --- científico es bueno y, por lo tanto, deseable (33). La más conocida ilustración del juicio de valor hecha en la ciencia es la elección del intervalo de confianza en la aceptación de una hipótesis empírica (34). Parece claro, en consecuencia, que hasta las posiciones más radicalmente empíricas llevan en mayor o menor grado su dosis de subjetivismo a través de determinadas hipótesis de comportamiento de la realidad o de medida de la misma. El más elemental exponente de esta afirmación es la suposición de que la realidad ha de comportarse con arreglo a la concepción científica (35).

Es más, desde una perspectiva de progreso científico, la descripción positiva de un entorno cambiante es un camino mucho más lastrante en cuanto al propio desarrollo de esa -- realidad, aún cuando, como es lógico, la conveniencia de ese propio desarrollo no deja de ser un juicio valorativo. Pien<sup>se</sup> sese que el mecanicismo científico de la física, por ejemplo,

---

(32) CEA GARCIA, J.L.: "Memoria sobre concepto, método, fuentes y programa de la Contabilidad". Facultad de CC.EE. y EE. de la Universidad Autónoma de Madrid, 1.974.

(33) DIEZ NICOLAS, J.: "Sociología ...." op. cit., pag. 240.

(34) MATTESSICH, R.: "Some thoughts on the Epistemology of Accounting". University of British Columbia. Vancouver, Canadá, 1970, pag. 40.

(35) Vid. argumento similar en GONZALO ANGULO, J.A.: "Modelos normativos...." op. cit., pags. 37 y 38, en torno a la crítica que este --- autor hace del ultraempirismo de Machlup.

se encuentra con un objeto material mucho menos mutable que la Sociología o, incluso, que la Contabilidad. Nada tiene de extraño, por todo lo dicho hasta aquí, que desde una posición dinamicista de la ciencia, similar a lo que se defiende desde estas páginas, se haya afirmado que el dilema entre economía positiva y economía normativa, en los términos en que está planteado actualmente, no tiene contenido sustancial, sino que tan sólo es un alegato de quienes se autoproclaman científicos positivos contra los que no lo son (36), es decir, entre quienes, en última instancia, conciben la ciencia de distinta manera.

Evidentemente, la crítica al normativismo desde el positivismo podría ser hecha también sin que faltasen argumentos. El conocimiento de la realidad no pasa de ser un conocimiento interpretado, en el que la aprehensión que hagamos de la misma depende, en última instancia, de nuestra actitud mental (37). En general, escogida una postura, la crítica de la antagónica viene dada casi inconscientemente. De ahí que el concepto de verdad no sea simple ni unitario, sino que es más probable tropezar con la variedad que con lo estereotipado (38), a la vez que con el tiempo no sólo -

---

(36) Ibidem. Pag. 486. Como conclusión segunda de esta tesis doctoral se afirma que "examinados los diversos programas de investigación, tanto en la Teoría Económica como en la Economía de la Empresa, parece claro que en la mayoría de los casos, los economistas que en ellos militaron tenían plena consciencia de que proyectaban, al -- construir la ciencia, sus juicios de valor".

(37) En afirmación de Fernández Pirla, siguiendo a Julián Marias. -- Vid. FERNANDEZ PIRLA, J.M.: "Economía y Gestión de la Empresa". Ed. ICE, Madrid, pags. 15 y 16.

(38) VATTER, W.J.: "Obstáculos con que tropieza la tarea de concretar los principios contables". Incluido en Buckley, J.W. (Editor) "La Contabilidad Contemporánea y su medio ambiente" Ediciones Contables y as. Mexico 1970, pag. 246.

cambia la verdad, sino también los criterios para reconocerla y aprehenderla (39).

Las diferentes interpretaciones son causa de conflicto en cualquier disciplina científica, incluida la Contabilidad (40), pero precisamente ese carácter de verdad provisional es la base de la acumulación científica (41), por incorporación sucesiva de nuevos avances, común y progresivamente aceptados, de tal manera que ningún saber puede considerarse como absoluto (42). En este sentido, la polémica que nos -- ocupa tiene una importante consecuencia: el esclarecimiento de posiciones y posiblemente el convencimiento, bastante generalizado ya, de que una teoría puede ser normativa o positiva; que un conjunto de hipótesis puede construirse con elementos alternativos de una y otra índole y que, en esencia, -- ambas posiciones tienen bastante de aprovechable. De ahí --

---

(39) MATTESSICH, R.: "Some Thoughts....", op. cit. pag. 47 y 48.

(40) MATTESSICH, R.: "Methodological preconditions and problems of a General Theory of Accounting". AR, Vol. XLVII nº 3, Julio 1972, pag. 471.

(41) "El último resultado del revolucionario impacto de Hume es una nueva y más modesta concepción de la verdad, la verdad provisional, -- que tiembla y recela de su existencia y que no tiene garantía de su eternidad. Pero, a pesar de ello, prueba su éxito y comienza a ser la cuna de la que emerge la moderna ciencia". MATTESSICH, R. : - "Some Thoughts.....", op. cit., pag. 47.

(42) "...todo saber se refiere a objetos particulares. Se logra con medios determinados, desde determinados puntos de vista. Por esto es falso erigir cualquier saber en saber total de valor absoluto". MALLO RODRIGUEZ, C.: "Memoria sobre concepto, método, fuentes y programa de la Contabilidad". Facultad de CC.EE. y EE. de la Universidad Autónoma de Madrid, 1979, pag. 338.

que se haya afirmado que en los terrenos movedizos de la especulación filosófica, más que aspirar a zanjar cuestiones, sea más conveniente mantenerlas vivas, con planteamientos - que estimulen la discusión y el intercambio de ideas (43). Este es, insistimos una vez más, el camino del avance científico (44), en el que el hombre se mueve en búsqueda de la - verdad, como Aquiles en el argumento de Zenón de Elea, tras la tortuga, sin que pueda alcanzarla.

Otra cosa es que, en su quehacer habitual, cada científico exprese su preferencia por una postura o por otra... de acuerdo con sus propios juicios de valor (45).

La vía de salida es la clara identificación del te--rreno que se pisa; valgan, como síntesis de estos extremos expuestos hasta aquí, las siguientes palabras de Lipsey - (46), que, aunque concebidas desde el positivismo, eviden---

---

(43) CAMPS, V.: "Los valores éticos.....", op. cit., pag. 232.

(44) "No interesa solamente conocer las causas y efectos de los fenómenos, ni siquiera una descripción generalizada, que permita comprender diáfananamente las leyes por las que se rigen, sino que interesa fundamentalmente lo que debe de ser, y esta tensión dialectica, -- creada al establecer unas finalidades posibles al sistema sobre el que operamos, representa la fuerza histórica del progreso, que en mayor parte la humanidad debe a la ciencia". MALLO RODRIGUEZ, C.: "Memoria....." op. cit., pag. 50.

(45) "La proliferación y competencia de teorías es necesaria en todo -- aquel saber que no se considere concluido o totalmente aprehendido". MALLO RODRIGUEZ, C.: "Contabilidad analítica.....", op. cit., pag. 7.

(46) LIPSEY, R.G.: "Introducción a la Economía Positiva". Ed. Vicens - Vives. Barcelona, 1977 (décima edición). Pag. 4; citado también - por MALLO RODRIGUEZ, C.: "Memoria .....", op. cit., pag. 348.

cian una postura posible con respecto al problema, la admisión de la existencia de construcciones normativas: es posible establecer una clasificación de las proposiciones en positivas y -normativas. Las primeras se refieren a lo que es, era o será; las segundas, a lo que debe ser. Las proposiciones, afirmaciones o teorías positivas pueden ser sencillas o extremadamente complejas, pero versan básicamente sobre lo que es. De esta -- forma, los desacuerdos sobre proposiciones positivas podrán propiamente solventarse mediante una llamada a la realidad. Las -- segundas se fundan en lo que debe de ser. Están, pues, expues--tas a la influencia de nuestra ideología religiosa o filosófica; dependen de nuestros juicios acerca de lo que es bueno y de lo que es malo y, por tanto, sobre lo que constituye la vida humana. Los desacuerdos sobre proposiciones normativas no pueden solvenentarse únicamente con una llamada a la realidad.

En resumen, que existen construcciones positivas y construcciones normativas, ambas con carácter científico, de manera que cada uno de estos ámbitos tiene su adecuado campo de aplicación.

### LOS JUICIOS DE VALOR EN LOS CONTEXTOS CIENTIFICOS

Tanto los que admiten la existencia de juicios de valor en la ciencia, como los que intentan construirla sin ---ellos, se han preocupado de localizar las etapas del saber -- científico en las que pueden aparecer las premisas valorati--vas; unos para minimizar su importancia, a costa incluso de -

reducir el marco que merece la denominación de auténticamente científico, al objeto de sustraerlo al máximo de esta influencia; los otros, para subrayar y evidenciar las múltiples vías de penetración de tales elementos, pretendidamente distorsionantes. En esencia este planteamiento puede llevar a cuestionar los ámbitos en los que se mueve la ciencia, ya que en torno a esta nueva manifestación de la vieja polémica subyacen dos concepciones contrapuestas de lo que debe englobar este término: un proceso único y secuencial, sin distinción trascendente en etapas, o una reducción de la actividad propiamente científica a una estrecha parcela: la validación. Es curioso que en el intento de librar a la ciencia de su carga sociológica, se ceda terreno, en un singular trueque en el que pretende cambiarse objetividad por campo de acción, en un intento de neutralizar la posible influencia externa que sobre el científico puedan ejercer unos valores que la comunidad deposita en su mente o que el mismo se forja, con esa referencia comunitaria o con cualquier otra posible. No obstante, como trataremos de poner de manifiesto, ni siquiera tan exiguo reducto científico se ve libre de influencia valorativa. Claro que siempre queda el recurso, tan utilizado en este terreno, de afirmar que la incidencia se realiza a través de juicios comunes, compartidos, explícitos y, por tanto, neutros. Pero no parece que este sea un argumento capaz de dotar a la ciencia de una objetividad absoluta, sino que, antes al contrario, parece reforzar la tesis de que esa objetividad descansa, más que en una categoría enteléquica o absoluta, en el consenso comunitario. --

Por eso se ha afirmado que si excluimos de nuestro análisis los juicios de valor admitidos por la generalidad de los individuos o grupos que componen una comunidad en un momento dado, estamos introduciendo una hipótesis simplificadora, - que equivale a aceptar que en todo conocimiento científico existe una dosis de convencionalismo, percibida o nó por -- los científicos (47).

Con esta nueva cuestión, la polémica entre normati--vismo y positivismo se desplaza desde el interrogante acerca de la posibilidad o imposibilidad de una ciencia, globalmente considerada, libre de valores, hacia la pregunta, más racional, de dónde pueden aparecer los juicios de valor y - de cuales son consentidos y cuales no. Como ya ha quedado apuntado, la argumentación más estrictamente positivista, - admite aquellos juicios neutros o comunes cuya garantía de neutralidad estriba en ser de todos conocidos y por todos - compartidos, por lo que su influencia no empaña en un ápice la tan deseada objetividad. Estimamos, por nuestra parte -- que el recurso a la objetividad compartida sólo sería válida si la comunidad científica estuviera en condiciones de - asegurar su posesión de la verdad absoluta. La cuestión, - en consecuencia, debe de plantearse en otros términos. Habrá que convenir que de esta explicitación sólo podrán existir aquellos criterios valorativos universalmente compar-

---

(47) MONTESINOS JULVE, V.: "Neutralidad de la Ciencia Contable". R.T.C. Vol. XXVIII, n° 328. Abril 1.976, pag. 123-124.



tidos; que éstos, si existen, son un núcleo muy reducido y que, desde luego, no tienen categoría de absolutos, salvo que este término se construya con carácter relativo; por último, habrá que afirmar que la situación, con matizaciones de grado, se presenta por igual en las diferentes etapas que comporta la actividad científica, sin necesidad de que de ésta hayan de excluirse, por faltas de objetividad, aquellas más vulnerables a la incidencia valorativa. El problema, pues, de los juicios de valor, se configura más como un problema de localización, explicitación y tratamiento adecuado de los mismos, que como una arbitraria calificación de etapas en científicas por un lado y acientíficas, paracientíficas o metacientíficas por otro.

Sin duda que estos extremos subyacen en el enfoque que sobre el tema hace Max Weber, autor de ineludible referencia, que distingue las valoraciones ajenas a la investigación científica y las intrínsecas a ella, en un intento de despolitizar la enseñanza, buscando la independencia docente en la exposición académica. La atención de Weber se centra especialmente en los juicios que llama precientíficos, en un intento de dejar clara la manera en que aparecen y su relación con la ciencia. Así, son precientíficos

---

(48) Vid. WEBER, M.: "El político y el científico". Alianza Editorial. Madrid, 1967, pags. 207 y ss. También, del mismo autor, "The Methodology of Social Sciences". The Free Press. Glencoe, 1949. Vid. asimismo el comentario a Weber que hacen DAHRENDORF, R.: "Sociología y Libertad". Ed. Tecnos, Madrid, 1966, pags. 36 y ss.; CAMPS, V.: "Los valores éticos. ....", op. cit., pag. 234 y ss. y DIEZ NICOLAS, J.: "Sociología ...." op. cit. pags. 264 y ss.

tanto los "Werturteile" como los "Wertbeziehungen", los juicios de valor propiamente dichos y las relaciones con los valores, en gráfica expresión de Diez Nicolas (49). -- Los primeros constituyen los determinantes que encauzan la actividad del científico hacia un campo o hacia otro, que le llevan a encauzar su vocación científica, como expresión de una opción personal, no generalizable, y por tanto, anterior a la ciencia misma (50), tan anterior, que en ningún modo pone en peligro su objetividad. Son juicios de valor personales, subjetivos y constituyen una afirmación moral o vital (51).

Más próximos al núcleo científico central son los "Wertbeziehungen" que, en consecuencia, requieren un trato más cuidadoso, pues se presentan en la elección de un problema científico determinado con preferencia a otro y, en especial, en la manera de seleccionar y organizar su solución: recogida de datos, organización de hipótesis, etc. Son juicios externos también a la actividad científica, -- que expresan la relación de la ciencia con los valores, -- respecto a la visión que del mundo científico y de sus procedimientos tiene el hombre de ciencia. En tanto en cuanto son comunes, son aceptados, es decir, neutros y objetivos.

---

(49) DIEZ NICOLAS, J. : "Sociología ...." op. cit., pags. 265 y ss.

(50) CAMPS, V. : "Los valores.....", op. cit., pag. 235

(51) DIEZ NICOLAS, J. : "Sociología .....", op. cit., pag. 266

El sustrato weberiano se repite continuamente en las construcciones que se han hecho posteriormente y que emplean elementos similares a los utilizados por este autor: de un lado, la distinción en contextos científicos y no científicos; de otro, la reducción de lo normativo y su conversión a positivo -lo que es- por recurso a su aceptación generalizada. En cualquier caso, la preocupación por detectar las fases del trabajo del científico más susceptibles a la influencia de los valores (52) se muestra como una constante.

Así, es frecuente distinguir por un lado un contexto precientífico, en el que se incluye la selección de objeto de la investigación, la identificación de los hechos y la construcción de teorías (53), etapas que pueden englobarse bajo la denominación de contexto genético o de descubrimien

---

(52) Así, Dahrendorf identifica, en relación con la sociología, los seis siguientes: a) El problema de la elección del tema de investigación, en el que tienen especial significación el posible dictado del consumidor y la organización burocrática de la que el sociólogo dependa. b) El problema de la construcción teórica. c) El problema de los valores en cuanto objeto de la investigación, con su posible carga emotiva. d) El problema de la perspectiva ideológica, sobre todo cuando ella define una sociología oficial. e) El problema de la aplicación de los resultados científicos a cuestiones prácticas, y f) El problema del rol social de los sociólogos. Vid. CAMPO, S. del: "La Sociología Científica Moderna", Instituto de Estudios Políticos. Madrid --- 1962, pag. 112.

(53) Hemos adoptado aquí la taxonomía de DIEZ NICOLAS, J.: "Sociología ....", op. cit. pag. 267 y ss. que, en esencia, es también la que preconiza WALLACE, W.L.: "La lógica de la Ciencia en la Sociología". Alianza Editorial. Madrid, 1976, pags. 20 y ss.

to, y que constituyen la que el positivista considera "antesala de la ciencia" (54). El marco postcientífico estaría integrado por el contexto pragmático, en el que se --- aplicarían las consecuencias de una ciencia pretendidamente pura al terreno de la práctica. Los juicios preferenciales que deben inexcusablemente aparecer en esta demarcación para encauzar la acción, tampoco son relevantes, -- por metacientíficos, al situarse en el contexto del "después". Neutralizado de esta manera el ámbito precientífico y excluido el pragmático, sólo quedaría, como ya hemos indicado, un reducto de ciencia pura, el contexto de la validación o verificación, en dónde la referencia a la realidad anularía completamente el peligro de pérdida de objetividad.

Estimamos que la distinción entre una ciencia pura y una metaciencia es cuestión eminentemente relativa, pues en cualquier caso depende de lo que entendamos por tal; -- por ello, todo intento de desmontar la división parte de un concepto previo de ciencia y viceversa, con lo que, dada una determinada postura, la contraria será fácilmente atacable desde las propias convicciones semánticas, es decir, desde una definición concreta para la ciencia.

Habría que dejar de lado, en consecuencia, por irre-

---

(54) En expresión de DAHRENDORF, R.: "Sociedad.....", op. cit. pag. 42.

levante a estos efectos, el problema definitorio; lo que parece realmente trascendente es dilucidar si la influencia de los juicios en las primeras etapas, generalmente admitida, puede hacerse sentir también en las siguientes, configurando así un todo único que habría de llevarnos a la afirmación de que no existe alteración en la continuidad entre -- los contextos considerados, sino que se trata de un bloque único, inseparable, sujeto a la presencia de pautas valorativas de mayor o menor intensidad, con lo que se desdibujarían las diferencias entre el descubrimiento y la validación e incluso, entre estos contextos y la determinación de reglas de acción, característica propia de la praxis.

Entendemos que ésto es así y no de otra manera. La pretendida neutralidad en el contexto genético, por referencia al juicio compartido, es de índole exactamente igual a la referencia a la realidad en el contexto de validación. - La igualdad descansa en que la concordancia de la predicción con la realidad no es automática, sino que hay que evaluarla; y esa evaluación se efectúa de acuerdo con premisas de la misma naturaleza que las que rigen la selección y organización de hechos en el contexto genético: criterios comunes, tan compartidos en un caso como en otro.

No parece existir, por tanto, diferencia sustancial entre el descubrimiento y la validación en lo que se refiere al punto de apoyo en que basan su objetividad. Ese apoyo es, en ambos casos, tan objetivo como pueda serlo la de-

terminación por parte de la comunidad científica de "lo que es" en cada momento. Por ello se ha afirmado que si es la propia comunidad la que acepta y cultiva una determinada visión del mundo y de su forma de actuar, también se constituye en elemento de control y salvaguarda del método elegido (55).

El hilo de nuestro razonamiento nos conduce, más que a otra cosa, a negar la distinción radical entre ciencia positiva - impoluta y libre de valores - y ciencia normativa - abocada a premisas valorativas. Parece claro que la neutralidad de una construcción será siempre relativa en función de unos límites.

Así, si una ciencia toma del exterior unos valores - instrumentos lógicos de una construcción, por ejemplo- se dice que son neutros por ser comunes y no requerir de juicios de valor, por no ser posible la elección alternativa. Por reducción al infinito, si se amplían sucesivamente estos límites, llegará un momento en que no pueda buscarse un punto de apoyo fuera de los mismos. En sus últimas consecuencias, no habría posibilidad de distinguir entre lo positivo y lo normativo, como no fuera en relación con una circunscripción concreta, de forma que, ampliada al máximo, cualquier disciplina sería normativa. La cuestión, por tanto, tan sólo depende de como fijemos nuestro marco de referencia. Tendremos ocasión de volver sobre este punto al tra--

---

(55) Cfr. GONZALO ANGULO, J.A. : "Modelos ....." op. cit., pag. 36

tar de la localización y reducción de los juicios de valor.

En definitiva, el problema de las premisas valorativas no gira tanto en torno a la discusión de su existencia, como en encontrar la correcta identificación del lugar en - que aparecen, al objeto de su adecuado tratamiento. Insistiremos en estos extremos, primero en relación con los contextos genético y de validación, para hacerlo después respecto al pragmático.

### El Contexto Genético o del Descubrimiento

Bajo una concepción positivista, preocupada por evidenciar que la ciencia puede liberarse de los juicios de valor no comunes, a la vez que puede reducir los comunes, la etapa de selección del objeto de la investigación pertenece a la antesala de la ciencia, por lo que en este contexto genético o del descubrimiento, nada tiene de particular la -- aparición de juicios, concretados en los Werturteile y Wertbeziehungen weberianos, que, por otro lado, encauzan la actividad del científico en función de las preferencias comunitarias y de las propias. Si no son direccionales, sino organizativos, han de ser compartidos, con lo que, como hemos indicado, la propia comunidad cuida por la salvaguarda del método.

Se arguye, además, que si bien esos condicionantes -

externos se ciernen e inciden sobre la ciencia, por constituir, según Weber, la relación de la misma con los valores, no deben influir en la solución de los problemas, sino tan sólo en los procedimientos para elegir cuales y cómo han de resolverse. En esta etapa, especialmente en la que hemos denominado direccional, pueden aparecer preferencias de toda índole, no solo estéticas, vocacionales o de atención -- prioritaria a un determinado problema, cuya solución sea urgente por cualquier razón estrictamente ética, sino también por intereses incluso económicos. Evidentemente, el positivista no puede ignorar el necesario sustento material del científico, pero, por encima de su vinculación a un grupo, sea de la índole que sea, que le pueda llevar en una dirección o en otra, la solución estriba en mantener, en la resolución de la incognita científica, la debida independencia. Surge así el necesario distanciamiento del científico que, en cuanto investigador, puede optar primero, por uno u otro campo de investigación y, una vez en él, puede tener simpatía o antipatía, satisfacción o disgusto por una ocurrencia específica, pero, en cuanto hombre de ciencia, no debe sentir nada o, por lo menos, no debe de permitir que sus emociones intrínsecas se filtren en el curso de la investigación, y modifiquen el resultado(56). El argumento es irreprochable y no se trata aquí de refutarlo, abogando por una investigación partidista o tributaria de determinados intereses. Baste subrayar, a los efectos que nos ocupan, que -

---

(56) CAMPS, V.: "Los valores .....", op. cit., pag. 235



la construcción es más normativa que otra cosa, inserta de lleno en el deber ser, lo cual no deja de ser paradójico - en la defensa del positivismo desde el positivismo.

Si la elección de un problema a solucionar se sustenta en elementos externos al propio científico, no parece fácil que éste, socializado e inmerso en una comunidad de referencia, sea capaz de encontrar y verificar una solución sin utilizar las premisas valorativas acerca de lo -- que debe o no debe ser, que el mismo entorno le ofrece; la argumentación en torno a un proceso científico objetiva y absolutamente independiente, sin matizaciones teleológicas o, en general, valorativas de ninguna índole, sería una -- construcción positivamente correcta en el caso de que hubiera una verdad categórica, unívoca e inequívoca que descubrir. Sin embargo, el recurso a la realidad parece en este caso apoyar el que el mismo tipo de influencias, que se proyectan sobre la etapa del descubrimiento o genética, aparecen en los estadios sucesivos de aproximación al conocimiento o de aplicación del mismo, incluyanse o nó estos contextos dentro de una consideración estrictamente científica. No parece descabellado, por tanto, afirmar que todo el proceso, desde el descubrimiento a la praxis, es un conjunto único, condicionado por los puntos de apoyo externos -y, por tanto relativos- que el científico va encontrando en el devenir de su mente, y que de una forma o de otra le vienen más o menos dados. Lo contrario sería postular que una actividad humana, única e ininterrumpida en busca del

conocimiento de la realidad, pudiera ser polimorfa e incluso adaptativa, siendo susceptible de sustraerse o dejarse llevar a voluntad de determinados influjos externos. Nos reafirman más estas consideraciones en un concepto de objetividad relativo a un entorno, en donde si los juicios de valor que forman parte de una construcción pertenecen y se extraen de ese marco de referencia, la objetividad estará garantizada en relación con el contexto, pero nada más. Vuelve así a situarse el problema de los juicios de valor en el lugar que le corresponde: el de su referencia, externa o interna, al sistema en el que aparecen. Este nos parece el auténtico sentido del aserto positivista, cuando afirma que los juicios de valor en el contexto genético no son trascendentes en cuanto que son comunes, identificables e ineludibles al compromiso y tarea de dirigir la ciencia.

### El Contexto de Validación

Dado que se acepta la existencia de juicios en los contextos ex-ante y ex-post, es decir, de descubrimiento y pragmático, el punto crítico parece reducirse al de la evaluación de la evidencia, verificación o validación. Desde la óptica relativista que adoptamos, aunque sea un problema meramente semántico, parece más adecuada esta última expresión o incluso la primera, más que la de verificación, que habría de referirse a categorías absolutas --

que, como ya hemos indicado, nos parecen difícilmente alcanzables. La validación, contrastadora (57) o falsadora (58) de la bondad de una teoría o del conjunto de sus hipótesis, no tiene lugar, una vez más, por referencia a -- criterios de verdad enteléquicos o ajenos a la propia mente humana del científico y del grupo que le rodea (59). - De hecho, los mecanismos que llevan a elegir de un lado, cual es la verdad y, de otro, cual es la forma mejor de - detectar si se ha alcanzado, no parecen diferir en exceso. Si el primer concepto es relativo, el segundo, fuertemente condicionado por el primero, no puede por menos de ser lo también. La determinación de los procedimientos para elegir entre lo cierto y lo incierto, la manera de a falsis vera discernere, no está constituida por mecanismos -

- 
- (57) o confirmación positiva, de acuerdo con la postura de CARNAP, R. : "Philosophical Foundations of Physics". Basic Books, New York, 1966. Versión castellana con la denominación "Fundamentos filosóficos de la física". Ed. Sudamericana. Buenos Aires, 1969.
- (58) o confirmación negativa. Vid. POPPER, K. : "The Logic of Scientific Discovery". Science Editions, 1.961. En castellano "La lógica del Descubrimiento Científico". Ed. Tecnos, Madrid 1.962. Vid también, del mismo autor, "Conocimiento Objetivo". Ed. Tecnos, Madrid, 1.974.
- (59) "... la ciencia, actualmente, ha renunciado al logro de la certeza, porque nunca podremos decidir empíricamente, mediante los enunciados contrastadores, que clase de teorías son -- las únicas verdaderas". MALLO RODRIGUEZ, C. : "Contabilidad Analítica....", op, cit. pag. 6.

únivocos, incontrovertibles y que ofrezcan soluciones categoricas ajenas a cualquier interpretación (60), sino por referencias compartidas, que incluso pueden ser mutables a lo -- largo del tiempo. Si ésto puede aplicarse incluso a las --- ciencias de la naturaleza, parece incontrovertible en la --- ciencia social (61).

En consecuencia, la validación no es automática en todo momento y lugar, sino que, lejos de descansar en lo abs-- tracto e inalcanzable, surge inevitablemente de las preferencias valorativas con respecto a lo que es válido y a cómo debe de demostrarse, tanto del individuo como de la comunidad, que, con su conjunto de juicios de valor, lo mismo que acepta o rechaza una construcción, valida o refuta el sistema -- por el que ha de probarse su acierto.

La referencia al individuo, cuyo esquema mental acepta o rechaza una prueba para verificarla, parece justificada por ser sus mecanismos similares a los que maneja el entorno o comunidad científica, de los cuales no son sino un reflejo

- 
- (60) Por ello indica MATTESSICH, R.: "Accounting and Analytical ..." op. cit., pag. 233 que "mientras la ciencia de siglos pasados buscaba leyes absolutas, la ciencia moderna interpreta sus generalizaciones como tentativas y relativas".
- (61) Posiblemente por eso se haya afirmado que "... en términos estrictos sólo las ciencias sociales pueden considerarse como positivas, ya que las demás incluyen en sus conceptos y métodos juicios de valor que inevitablemente las adscriben al campo normativo" MALLO - RODRIGUEZ, C.: "Contabilidad Analítica....", op. cit., pag. 5.

que actúa de idéntica manera cuando se trata de contrastar - empíricamente una hipótesis. En consecuencia, el recurso a la realidad, como medio de validación, tampoco parece solución inequívoca, si se considera que esa realidad ha de ser interpretada (62) y evaluado su comportamiento en relación - con una hipótesis dada que se pretende validar; la realidad - no existe, como tal, en la mente humana (63), sino que ha de pasar previamente por el tamiz de la percepción, que podrá objetivarse en un buen grado, pero nunca hasta el infinito (64).

---

(62) Contra este argumento se ha esgrimido en no pocas ocasiones la afirmación de que la función de la ciencia no es reproducir la realidad. Se trata de argumento y contra-argumento que no son homogéneos, es decir, que no se refieren a la misma cosa. La ciencia describe el mundo y no lo reproduce, pero en esa descripción hay un importante componente de aprehensión e interpretación, que difícilmente se libera la problemática de la percepción. Vid. RUDNER, R.S.: "Filosofía ....", op. cit.

(63) "La explicación es, con todo rigor, una interpretación o teoría de la realidad y desde luego, no coincide con ella, por muy verdadera que sea". MARIAS, J.: "Introducción .....", op. cit. pag. 184. - A ello se refiere también Galbraith con estas expresivas frases: "El primer requisito para una comprensión de la vida económica y social contemporánea es lograr una visión clara de la relación existente entre los hechos y las ideas que los interpretan, ya que cada una de estas posee vida propia, cada una de ellas es capaz de seguir un curso independiente durante mucho tiempo". "... El enemigo de la sabiduría convencional no son las ideas, sino la marcha de los acontecimientos. La sabiduría convencional no se adapta al mundo que supone interpretar, sino a la visión que su público tiene de este mundo. Puesto que esta última está aferrada a lo cómodo y familiar, en tanto que el mundo continúa evolucionando, la sabiduría convencional se encuentra siempre en peligro de quedar anticuada". GALBRAITH, J.K.: "La Sociedad Opulenta". Ed. Ariel, Barcelona 1969, pag. 65.

(64) No podemos olvidar que todo conocimiento se lleva a cabo mediante un proceso psíquico, lo cual es un argumento más en favor de la relativización del saber: "Entendemos por saber algo psíquico, algo que se encuentra en el alma y sólo en ella. En este sentido no se da un saber "en sí", es decir, fuera del alma del hombre en particular. BOCHENSKI, I. M. "Los métodos actuales del pensamiento". Ed. Rialp, Madrid, 1973.

En otras palabras, la validación por recurso a la realidad supone imaginarse un marco previo de referencia - de cómo ha de comportarse la misma para que pueda ser aceptada, de lo que se espera que ha de suceder; supone, en segundo lugar, evaluar, abstraer, interpretar lo sucedido, y en tercero, casar ambas visiones partiendo, como es lógico, de un parámetro de aceptación determinada (65).

Un problema adicional de esta inferencia contrastadora es típicamente muestral. Cada contrastación, indica Wallace (66), examina la hipótesis deducida teóricamente - no en su única forma conceptual, sino solamente en una de sus muchas posibles formas interpretadas, y en sólo una de las indefinidamente numerosas ocasiones y lugares en que - podía ser contrastada. Cada contrastación de una hipótesis es, en resumen, una muestra extraída del universo de posibles contrastaciones y como en cualquier muestra surge - la cuestión de su representatividad. Pero, como ya hemos indicado anteriormente, en palabras de Mattessich, la elección del intervalo de confianza en la aceptación de una hipótesis empírica es la más conocida ilustración del juicio de valor hecha en la ciencia.

---

(65) En palabras de WALLACE, W.L.: "La Lógica.....", op. cit. pags. 79-80. "Se compara el hallazgo con la hipótesis y se toma la decisión acerca de si es satisfactorio el ajuste de la primera con la segunda. En segundo lugar, se infiere que ese ajuste o falta de ajuste constituye una confirmación o una falsación - de la teoría de la que se dedujo la hipótesis".

(66) WALLACE, W.L.: "La lógica .....", op. cit., pag. 85.

Habrá que concluir, por tanto, que la validación es -  
objetiva tan sólo en relación con el contexto en el que se  
la acepta. O lo que es lo mismo, que aunque existan instru-  
mentos generalizados de validación, puede ocurrir que cada -  
grupo tenga un sistema diferente de aproximarse a una misma  
realidad y de aceptar o refutar los progresivos logros que -  
se van sucediendo en torno a esa aproximación (67). No hace  
falta recurrir a los ejemplos históricos de Galileo o Miguel  
Servet para darse cuenta de las transformaciones experimenta-  
das por los criterios escogidos en cada momento con respecto  
a la validación.

No es menos cierto que puede argüirse que cada etapa  
supera y perfecciona a la anterior (68), pero ello no resta  
validez al aserto de que la validación es relativa con res-  
pecto a unas determinadas valoraciones imperantes en un mo-  
mento dado. El tribunal de la validación es más la propia -  
aceptación comunitaria que la realidad contrastada (69), dan-  
do así lugar a la objetividad como subjetividad compartida,

---

(67) "La validación se realiza fundamentalmente de cara al grupo de re-  
ferencia. Los valores de ese grupo serán los que dicten que tipo  
de pruebas admitirán en cualquier caso como válidas y que otras no  
tolerarán. GONZALO ANGULO, J.A.: "Modelos .....", op. cit., pag.  
40.

(68) MANHEIN, K.: "Ideología .....", op. cit., pag. 356 y ss.

(69) Probablemente por ello GONZALO ANGULO, J.A.: "Modelos....." afir-  
ma que "..... la pretensión de que los contextos genético y de va-  
lidaci n puedan ser compartimentos estancos es meramente una ilu-  
sión de quienes pretenden justificar que el recurso a la realidad  
o al mundo exterior, o a la experiencia sensorial o a los datos --  
protocolarios, es el único que, de por sí, puede ser juez indepen-  
diente de la legitimidad de las propuestas científicas". Pag. 37 y,  
más adelante "..... el recurso al mundo real exterior objetivo, --  
pregonado por los partidarios de una u otra forma de empirismo pa-  
ra llevar a cabo la validación de sus teorías no es, por sí sólo,  
una prueba de su legitimidad incuestionable en cualquier tiempo y

en terminología de Camps (70), para quien el relativismo, convencionalismo, irracionalismo y otras calificaciones de pareja connotación a que conduce la nueva ciencia y las actitudes que la apoyan, no son obstáculo para la credibilidad de la misma, sino más bien factores que otorgan al conocimiento científico una autonomía peculiar (71), basada en un mero cambio de referencia para la objetividad.

En consecuencia, la afirmación de la neutralidad de la validación por referencia a juicios de valor comunes parece - tan relativa y con la misma capacidad de resolución, que la - admisión de que aquella neutralidad puede ser producto de un momento o de un lugar. El hecho de que estos juicios sean -- compartidos, no añade otra objetividad a los criterios utilizados para contrastar nuestras hipótesis que la de su carác-- ter consensual. La afirmación no es destructiva, aunque pueda parecerlo: podemos seguir utilizando los mismos criterios de validación, pero seamos conscientes de cual es el auténtico

---

(70) CAMPS, J.: "Los valores.....", op. cit., pag. 238, que añade: "la ciencia no es autónoma porque analiza unos hechos invariables, no -- porque descubre la versión verdadera de la realidad; todo lo contrario: la autonomía de la ciencia radica en la condición de que la comunidad de científicos es a la vez parte y juez, se forma y se juzga a sí misma, crea conceptos, los define, formula teorías, las comprueba o las refuta, según unos criterios que sólo ella misma puede darse.

(71) Este carácter de objetividad compartida ocupa un lugar destacado en autores que han cultivado visiones socioepistemológicas de la ciencia, - tales como Khun, Lakatos, Feyeraben, Toulmin, etc. De este tipo de concepciones con respecto al proceso científico y a su evolución nos ocuparemos en el capítulo siguiente.



sustento de su objetividad: el acuerdo sobre un procedimiento y no su verdad absoluta (72). Bajo esta óptica, la separación entre un contexto genético, plagado de juicios de valor y un contexto de validación, exento de los mismos, es una división arbitraria de un proceso único y simultáneo (73).

### La Aplicación Práctica o Contexto Pragmático

El último contexto problemático es el de la praxis, en el que se llevan a la práctica las consecuciones científicas. Evidentemente, es innegable el carácter teleológico y finalista de esta última etapa, por lo que, desde ninguna postura metodológica se duda la presencia en ella de premisas valorativas sin las que, como es lógico, sería imposible plantear ningún tipo de aplicación de los resultados científicos a fines prácticos que significaran elección de alternativas para la acción. Lo que ocurre es que la ciencia positiva se declara absolutamente ajena a este terreno, por no entrar dentro de su concepción de lo que deba entenderse por ciencia pura, afirmando que re--

---

(72) Uno de los motivos por los que la idea de verdad absoluta se relativiza y, en consecuencia, aparece un nuevo concepto de objetividad e incluso de ciencia, es la crisis de la propia causalidad como determinante categórico. Aunque establezcamos una relación de causa a efecto, nunca podremos estar seguros de que nuestra explicación es la verdadera. Vid. CAMPO, S. del: "La Sociología .....", op. cit., pag. 56 y DIEZ NICOLAS, J.: "Sociología .....", op. cit., pag. 245.

(73) GONZALO ANGULO, J.A. : "Modelos .....", op. cit., pag. 80.

caen en el de su aplicación concreta y finalista, ámbito que ya no pertenece a la ciencia, sino a un mundo externo a la misma; este ámbito sería técnico y no científico o, según una denominación muy al uso entre los sociólogos positivistas, ingeniería social, demarcación que tan sólo merece el grado de metacientífico, por no ceñirse a la extracción de generalizaciones a partir de la observación de los fenómenos.

El debate en torno a una ciencia positiva o normativa hunde sus raíces en el contexto pragmático, de tal manera -- que la exclusión de esta etapa postrera del olimpo científico parece estar más basada en un alegato de objetividad mal entendida, que en una cuestión metodológica sustentada en bases auténticamente racionales. Todo gira, como indicábamos más arriba y como habremos de afirmar todavía en alguna ocasión, en torno a lo que se entienda por ciencia y por objetividad. El camino lógico a seguir sería construir primero estos conceptos y derivar después de los mismos implicaciones clarificadoras del tema. Queda, sin embargo, la sensación -- de que las definiciones se construyen a posteriori, en un intento de amparar con ellas determinadas posturas asépticas y de excluir de su seno aquellas otras que pueden aparecer como partidistas y, en consecuencia, con riesgo de ser tributarias de una concepción preconcebida. En el fondo de toda -- postura positivista subyace el deseo de sustraerse a la política, como determinante de una acción concreta e interesada

(74), encuadrando la ciencia positiva en el contexto de la -predeterminación imparcial de abanicos posibles de cursos de acción. Evidentemente, el propósito de evitar que la ciencia se convierta en una fé protectora es encomiable, pero no es menos cierto que aporta una perspectiva importante desde la que puede enjuiciarse la controversia entre positivismo y normativismo.

Porque, en realidad, ¿Qué diferencias pueden existir entre una construcción pretendidamente científica y otra correspondiente a la ingeniería social?. Evidentemente, tantas cuantas queramos o ninguna en absoluto, dependiendo del marco previo de referencia que nos establezcamos al construir la definición, como ya hemos indicado, de lo que es ciencia y de sus instrumentos de trabajo.

En esta cuestión, como en cualquier otra, las posturas aparecen como irremediablemente opuestas e irreconciliables. Una vez tomado un partido, los argumentos de la parte contraria son facilmente anulables por referencia a los puntos básicos -el concepto de ciencia especialmente- que cada

---

(74) Este es el trasfondo que subyace en la distinción entre economía como ciencia pura y como aplicación práctica, que han pretendido con harta frecuencia los positivistas. Vid. como claro ejemplo HUTCHISON, T.W.: "Economía Positiva y Objetivos de Política Económica". Ed. Vicens Vives. Barcelona, 1971. Lipsey y Friedman no son tampoco ajenos a esta postura, mientras que Myrdal también ha tratado el tema, aunque desde su óptica, llamando incluso la atención acerca de las asunciones políticas subyacentes en las teorías económicas positivas. Vid. MYRDAL, G.: "The Political Element in the Development of Economic Theory". Harvard, 1.955.

posición toma como dogma irrefutable (75). Esta consideración, algo pesimista, es la que lleva a la AAA a afirmar - que cualquier intento teórico se muestra imperfecto cuando se contempla desde la perspectiva de una construcción alternativa (76). Hay que reconocer, no obstante, que los diferentes enfoques de una disciplina, y la nuestra no ha sido ajena a ese proceso, contribuyen a aumentar el cuerpo común de conocimientos compartidos.

En cualquier caso, la separación entre ciencia pura y ciencia aplicada es una de esas eternas cuestiones que - desalientan a priori la argumentación, por falta de creencia, no en los propios alegatos, sino en la posibilidad de que sean aceptados por quienes parten de concepciones radicalmente distintas.

Lo cierto es que la distinción entre ciencia positiva y ciencia aplicada no parece tener mucho fundamento si se considera, de un lado, que difícilmente puede estar au-

---

(75) Y es que, por encima de cualquier metodología científica, está la voluntad del hombre para creer o no. Con razón afirma Galbraith que "..... le es dado creer lo que quiera, dentro de amplios límites y sostener sobre este mundo el punto de vista que más agradable le resulte o más de acuerdo esté con su propio - puesto". GALBRAITH, J.K. : "La Sociedad.....", op. cit.

(76) Este desacuerdo generalizado en cuanto a la Teoría de la Contabilidad, así como la conveniencia de alcanzar un consenso con respecto a un determinado paradigma es, como vimos en la primera parte, la tesis central de AAA: "Statement on Accounting - Theory and Theory Acceptance". Op. cit. Vid. en especial su último capítulo.

sente en el primero una concepción finalista, por mínima que ésta sea y, por otro, que los procesos lógicos de unión e inferencia entre explanans y explanandum no difieren radicalmente en ambos tipos de construcciones. Nótese que la única diferencia, si existe, es de grado (77), como evidencian los términos "mínima" y "radicalmente", que utilizamos. No podemos por menos de volver a subrayar, aún a riesgo de pecar de reiterativos, el carácter eminentemente relativo de estas -- cuestiones.

En cuanto al primer aspecto, parece claro que no es concebible un acto humano cognoscitivo desvinculado de una -- praxis posterior. La exaltación racional del saber por el -- saber, a veces defendida como categoría absoluta, no puede -- desvincularse de su consecuencia inmediata: ¿saber, para -- qué?. El científico difícilmente podrá abstraer su actividad de un objeto predeterminado, ni de ciertos planteamientos jerarquizados, en función de sus preferencias y de las -- comunitarias, en mútua interacción (78). La pretensión de --

---

(77) Vid en el mismo sentido, MATTESSICH R.: "Accounting and Analytical.....", op. cit., pags. 234 y 235.

(78) "En tanto actividad humana, la ciencia tiene también un fin, fin -- que no es patrimonio exclusivo del científico pero que también es propiedad de él y por un doble concepto: en tanto científico y en tanto miembro de una colectividad, cuyos intereses no le son ajenos. Puede objetarse que esta última premisa es ya una premisa ética, que el hombre de ciencia no tiene por qué hacer suya. Y contesto a la objeción diciendo que, la acepte o no, en algún momento se ha de plantear la opción de identificarse con los intereses colectivos o entrar en conflicto con ellos, pues es una opción implícita a la radicación social del individuo. La ciencia está al servicio de la sociedad, que la utiliza y aplica. Es más, la sociedad, y el científico como parte de ella, da por evidente que la -- ciencia tiene un valor, pues de lo contrario, no tendría razón de ser", CAMPS. V.: "Los valores .....", op. cit., pag. 243.

una ciencia como conocimiento explicativo abstracto no parece consustancial a la naturaleza humana del científico, --- siempre guiado por una praxis, aunque sólo sea el deseo individual de hacer frente de la mejor manera posible al mundo que le rodea. No en vano se ha afirmado que todo acto de conocimiento se vincula a un proyecto (79). ¿Que éste es un juicio compartido?. Valga entonces lo dicho al respecto con anterioridad.

La segunda cuestión estriba en dilucidar si los caminos lógicos por los que discurre la construcción científica difieren o no radicalmente de los elaborados en su aplicación práctica. Evidentemente no puede negarse una clara -- distinción formal, pero el nudo gordiano del problema está en si estas diferencias son meras manifestaciones estructurales de un mismo razonamiento lógico, o si, por el contrario, afectan a la esencia última del mismo. Las construcciones abstractas para explicar la diferencia formal son -- abundantes en la literatura y parten de la distinción existente entre las condiciones empírico-nomológicas, patrimonio de la ciencia pura, y los enunciados monopragmáticos típicos de su aplicación práctica, llegando así a la conclusión de que el razonamiento científico es distinto al razonamiento tecnológico. Un ejemplo típico puede ser la diferencia-

---

(79) Ibidem.

realizada por Hauser (80) entre ciencia pura, ciencia aplicada e ingeniería, categorías referidas todas ellas a la Sociología, pero evidentemente aplicables a cualquier otra disciplina. La forma de razonar en cada uno de estos procesos sería como sigue:

- Ciencia pura: Si  $a$ ,  $b$  y  $c$  se observan en las situaciones  $L$  y  $M$ ,  $x$  se dará en la situación  $L$ ,  $p$  veces cada  $n$  veces, e  $y$  en la situación  $M$ ,  $P_1$  veces cada  $n$  veces, ceteris paribus.
- Ciencia aplicada: Dados  $a$  y  $b$  y dada la situación  $M$ ,  $y$  ocurrirá  $p$  veces de cada  $n$  veces, si se introduce  $c$  en la situación, ceteris paribus.
- Ingeniería social: Habiéndose decidido a favor de  $y$ , hay que introducir  $c$  en la situación para suplementar  $a$  y  $b$  en la situación  $M$  y hay que evitar la situación  $L$ , a fin de impedir que se de  $x$ .

o lo que es lo mismo, el problema se centra en dilucidar si en una única y onmicomprensiva definición de ciencia tienen cabida conjuntamente argumentos factuales y argu-

---

(80) HAUSER, P.M.: "Social Science and Social Engineering". Philosophy of Science. Vol XVI, n° 3, Julio de 1.949, pag. 211. Recogido por CAMPO URBANO, S. del: "La Sociología .....", op. cit., pag. 291. Vid. también QUINTANILLA, M.: "Adversus ingenieros. Hacia un replanteamiento de las relaciones entre teoría y acción en las ciencias sociales". Cuadernos Económicos de ICE. n° 3-4, 1.977, pags. 248 a 274, y el comentario que de este artículo hace GONZALO ANGULO, J.A.: "Modelos....", op. cit. pag. 41 y ss.

mentos prescriptivos (81), los primeros universales y los segundos condicionados al marco de la acción. Insistimos, una vez más, que la respuesta no puede ser categórica, --pues todo depende de si en la definición de ciencia se incluyen o no aquellas premisas pertinentes para la acción, con lo que el debate sería notablemente circular.

De cualquier manera, no parece haber diferencias - en el proceso lógico de conexión entre explanans y explanandum, en ambos tipos de razonamiento (82). La premisa mayor en ambos casos expresa una condición antecedente, - la premisa menor es también, en los argumentos finalistas, una proposición universal; la conclusión se deduce, de - idéntica manera, por inferencia lógica. Los puntos de divergencia hay que buscarlos en la distinta naturaleza de las premisas. Así, en el antecedente, la condición fáctica se sustituye por una condición objetiva con juicios de valor y, por lo tanto, no proposicional; la universalidad del consecuente es de rango más limitado, similar en cierto modo al argumento probabilístico (83) o incluso al si-

---

(81) La proposición factual sería de la forma siguiente: N es B; todo B es A; luego N es A. Por su parte, el argumento proposicional teleológico sería como sigue : N debe obtener B; debe realizarse A para obtener B; luego N debe realizar A. Vid. entre otros CAÑIBANO CALVO, L.: "El problema de los juicios...." op. cit.

(82) Ibidem, pag. 14 y ss.

(83) Vid. en este sentido MATTESSICH, R.: "Accounting and Analytical .....", op. cit., pag. 232 y 233, que apoya la similitud de ambos tipos de construcciones en el hecho de que en las ciencias - físicas se utilizan argumentos probabilísticos, cuyas proposiciones no son universales al 100%. A este respecto puede consultarse HEMPEL, C.G.: "Filosofía.....", op. cit., pags. 91 y ss.



logismo erístico aristotélico. El explanandum, como consecuencia, no puede ser sino teleológico deducido de una proposición no universal, sino instrumental. Como se pregunta el mencionado autor, ¿prueba ello el carácter no científico de nuestro argumento e incluso de nuestra disciplina?.

Si realmente existe un proceso lógico concretado en un nexo de la misma naturaleza entre explanans y explanandum en ambos tipos de construcciones, cognoscitivas y teleológicas, habrá que concluir dos importantes cuestiones: de un lado, que la pretendida división entre ciencia pura y ciencia aplicada es un problema de forma más que de fondo; en segundo lugar, que las construcciones relacionadas con acciones a tomar para la consecución de determinados fines y, en consecuencia, de validez limitada, tienen tanto rigor científico como las categóricas y universales.

Esta es la dirección más admitida actualmente en torno a la epistemología contable, en camino paralelo al que siguen otras ramas afines del saber. En línea con la propuesta, eminentemente sociológica, de Myrdal y sus seguidores, en el sentido de explicitar y dar un tratamiento adecuado a los juicios de valor, se han producido en nuestro ámbito importantes intentos de reducción y localización de juicios de valor, así como de aplicación y desarrollo de construcciones instrumentales, cuya utilidad en el campo de nuestra disciplina y, más concretamente, en la elaboración de normas contables, presenta una evidencia incuestionable

aunque haya sido objeto de escasa atención, no sólo por la autorregulación profesional, sino también por la doctrina.

El problema que nos ocupa, en consecuencia, parece así reducido a sus justos términos, que pueden sintetizarse en los siguientes puntos:

- los juicios de valor pueden estar presentes en una disciplina científica, incluso en los contextos de los que son excluidos por las concepciones clásicas.
- existen construcciones positivas y construcciones normativas, cada una con su campo adecuado de aplicación, donde en las primeras, los juicios de valor se reducen al máximo por referencia a la aceptación comunitaria, mientras que en las segundas, pueden ser adecuadamente tratados a través de proposiciones teleológicas, propias de la lógica deontica.
- aparece así la necesidad de determinar la naturaleza de una disciplina concreta o de sus diferentes áreas, para precisar cuales son las construcciones más adecuadas a la misma y para establecer qué tipo de lógica habrá que aplicar en su formalización, en su interpretación y en la derivación de reglas de actuación.

-las construcciones prescriptivas pueden ser científicas si se otorga tal rango a la causación teleológica y si se admite que puede existir para esta forma de razonamiento una adecuada medida de su objetividad.

Como ya hemos indicado y pondremos de manifiesto más adelante, esta cuestión tiene, con respecto a la elaboración de principios y normas contables, mucha más trascendencia de la que se le ha concedido hasta el momento. Pero antes de ocuparnos de estos extremos, es preciso que nos refiramos, aunque brevemente, a las propuestas mencionadas en torno a la localización y reducción de juicios de valor, a la lógica deóntica y a sus hipótesis instrumentales.

## EL TRATAMIENTO DE LOS JUICIOS DE VALOR

### LOCALIZACION Y REDUCCION

Sintetizando lo expuesto hasta aquí, hay que afirmar - que no parece posible la construcción de una ciencia libre de juicios de valor, considerada en su conjunto, ya que, como hemos visto, aparecen de una forma o de otra en cualquiera de los tres contextos, genético, validativo y pragmático. En cualquier caso, habría que admitir al menos la existencia de los llamados juicios compartidos o comunes, que, de esta manera se neutralizarían por su aceptación generalizada. Sin embargo, también hemos indicado que esta pretendida neutralización descansa sobre bases convencionales y no asegura la objetividad absoluta de la que se le quiere revestir. La operatividad de este procedimiento está en función directa de la generalidad del juicio en cada caso concreto y parece impensable que todos los elementos que una disciplina pueda tomar del exterior sean universal y categóricamente admitidos, sin posible alternativa. Y si es difícil imaginarse esta situación, que si es posible, sólo lo será en relación con un núcleo muy reducido de elementos externos, es mucho más difícil el concebir una teoría concreta, en la que todos sus elementos tomados del exterior fueran comunes y aceptados general-

mente. La viabilidad de esta propuesta se hace tanto más - insostenible cuando mayor sea el número de elementos externos que vinieran dados, pues con ello aumentaría la posibilidad de que alguno de ellos no fuera universalmente compartido, sino tan sólo objetivo por referencia a su extracción de un determinado contexto no universal.

Hay que subrayar aquí que el mencionado sistema de neutralización lo que pretende es el recurso al exterior, - tomando del mismo un elemento como dado y sin posibilidad - de alternativa, con lo que quedaría excluida la posibilidad de juicio de valor alguno en la elección.

Parece claro, en consecuencia, que más que hablarse de positivismo o normativismo absolutos, haya que aplicar - esta taxonomía en función de su referencia a un entorno concreto o lo que es lo mismo, en relación con que los elementos tomados lo sean del exterior o del interior de la propia construcción. Si ésto es así en el caso de una ciencia, parece ineludible en el marco más reducido de una teoría, para la que, como ya hemos dicho, la asunción constante de elementos comunes, en el sentido que le venimos dando a este término, no parece posible.

Vuelve a salir a colación, una vez más, la relatividad de este tipo de distinciones que, cuando se convierten en absolutas, no lo hacen sino a costa de desplazar el pro-

blema fuera de sus límites, haciendo recaer sobre elementos externos la carga de definirse como objetivos o subjetivos. Porque, en cualquier caso, se presenta siempre un problema de definición y delimitación: ¿Qué se entiende por juicios universalmente compartidos?. ¿Cuáles son exactamente?. - ¿Cuáles son los precisos límites de una disciplina o teoría, que permitan afirmar sin lugar a dudas que un elemento ha sido tomado de fuera o de dentro de los mismos?.

Hemos indicado que el positivismo estricto para una ciencia sólo sería posible en el caso de que tomara del exterior unos pocos elementos, de alta objetividad generalmente aceptada. Es lo que ocurre, por ejemplo, con los postulados de la lógica deductiva, comunmente utilizados en la construcción científica y que cualquier disciplina asume como dados, eliminando así toda posible alternativa y anulando, por tanto, la consideración subjetiva en torno a su posible validez con preferencia sobre otro tipo de apoyos. - Como hace notar Cañibano (84) razonando sobre el mismo ejemplo, si se eliminan los juicios comunmente aceptados, y tomando la definición de normatividad en el sentido estricto que implica que los juicios de valor varían entre las personas, algunas ciencias podrán posiblemente ser consideradas como cuerpos de proposiciones y no como actividades de investigación. Añadamos por nuestra parte que el caso mencionado, con los criterios apuntados y sin dejar de subrayar -

---

(84) CAÑIBANO CALVO, L. : "El problema .....", op. cit., pag. 154.

el carácter de objetividad como subjetividad compartida, -- puede darse en la estricta observación y generalización de fenómenos naturales o en la formalización con carácter multivalente de un núcleo central de conocimientos de una disciplina, pero la posibilidad es indudablemente negativa en lo que respecta a la interpretación de esa teoría central -- y, en especial, en cuanto a la utilización de la misma para derivar un sistema determinado, aplicable a un caso concreto.

Bajo esta óptica de reducción a lo comunmente aceptado, el positivismo de una cadena de razonamientos radica en que cada uno de ellos sea positivo, es decir, en que pueda tomar como dada la conclusión del anterior y así ininterrumpidamente. La positividad de cada eslabón lo es por referencia externa al anterior y la del conjunto descansa en -- unos pocos elementos primitivos, incuestionables debido a -- su aceptación general y que, en consecuencia, no dejan resquicio para las premisas valorativas.

Este argumento de los razonamientos encadenados, en el que cada uno toma como hipótesis la conclusión del anterior, también contribuye a afirmar nuevamente lo relativo -- de la diferencia entre positivismo y normativismo que, una vez más, se presenta como una cuestión de grado; en efecto, si toda la argumentación es positiva, excepto unos pocos -- términos primitivos, cabría decir con respecto a la totalidad de la construcción:

- que es normativa, pues la elección de estos elementos con preferencia a otros expresa un juicio de valor, -- que lleva a resolver que son esos y no otros los que - deben de ser tomados.
- que es positiva, puesto que la subjetividad se neutraliza por referencia al exterior, al ser los elementos tomados aceptados comunmente, inequívocos y practica--mente de obligada elección, por lo que la misma no constituye un juicio de valor, ya que cualquier razonamiento se vería obligado a tomarlos.

Parece que la segunda postura es poco menos que impen--sable, ni tan siquiera en las construcciones euclidianas, que es dónde tiene su origen. Con ello puede afirmarse que, en último extremo, la discusión normativismo-positivismo, conside--rada en cuanto calificativo global a aplicar a una disciplina, quedadesposeída de la totalidad de su virulencia, por reducir--se simplemente a una cuestión de grado: los límites que se fi--jen para determinar si los elementos se toman de dentro o de fuera, y el alcance que quiera darse a la aceptabilidad universal como categoría inmutable, en la calificación de esos tér--minos primitivos.

En síntesis, estos razonamientos constituyen el trans--fondo del teorema de la incompletitud de Goedel, que utiliza Richard Mattessich en un planteamiento de similar alcance --



(85). De acuerdo con dicho teorema, no es posible probar o rechazar todas las proposiciones derivadas como inferidas validamente. Esto significa que cualquier sistema moderadamente complejo contendrá proposiciones indecidibles, es decir, aquellas cuya afirmación o contradicción no pueda ser probada dentro del sistema específico. La prueba de tales proposiciones sólo puede obtenerse incorporando el sistema de más alto nivel más próximo, es decir, el -- pertinente metasistema dentro del mismo cuerpo teórico; - pero entonces surgen nuevas proposiciones indecidibles. - Para decidir sobre ellas, la teoría requiere posteriores expansiones y así sucesivamente, ad infinitum. El que la construcción tome estos elementos indecidibles del exte--rior o los determine dentro de sus límites, la califica - como positiva o normativa con respecto a dichos elementos.

Bajo una óptica de ciencia cognoscitiva, aquellas construcciones encadenadas tienen el atractivo estético - de su objetividad: los términos primitivos, junto con -- las reglas de inferencia, no forman parte del sistema, pero al ser juicios comunes, no impiden que la construcción en cuestión sea neutra y, en consecuencia, altamente objetiva. Como ese mismo tipo de argumentaciones no parece -

---

(85) Vid MATTESSICH, R.: "Location of Value Judgements and Instrumental Hipotesis". Working Paper n° 51, Faculty of Commerce and Business Administration. University of British Columbia. Vancouver, 1972, pags. 9 y ss., y del mismo autor "Instrumental Reasoning and System Methology". Reidel Dordrecht, 1.978, pags. 88 y ss.. Vid. -- también al respecto CAÑIBANO CALVO, L.: "El problema de los jui--cios.....", op. cit., pag. 155 y ss. y GONZALO ANGULO, J.A.: "Modelos.....", op. cit., pags. 48 y ss.

estrictamente aplicable a la determinación de cauces para la acción, se excluye a estos últimos del ámbito científico, cuando, en realidad puede lograrse para ellos sustento basado en un concepto diferente de objetividad: la validación basada en la eficacia de la propia acción. Que este sea un criterio científico o no es un asunto indemostrable, pues descansa, como ya hemos indicado, en lo que quiera entenderse por ciencia, por lo que nos escusamos de seguir argumentando en este sentido.

Lo que si es digno de ser subrayado es que aquél -- afan por la objetividad cognoscitiva y no teleológica, -- conseguida con los razonamientos mecanicistas, ha sido, -- en nuestro parecer, el determinante de algunas de las construcciones contables nomológicas, deductivas o inductivas, especialmente las de organismos profesionales, tan en boga en la década de los sesenta, que tratan de generalizar los conocimientos alcanzados en un momento dado. El intento es válido, pero más como generalización que como -- construcción adecuada para derivar principios contables, en el sentido que comunmente se otorga a éstos, como macroreglas para la acción aplicables en el ámbito de la -- interpretación de la teoría. Valgan estas afirmaciones como disgresión suscitada en torno a la localización de los juicios de valor, tema al que volvemos tras la misma, --- pues tendremos ocasión de afirmar reiteradamente que los principios contables deben de situarse en el marco de la

aplicación práctica, es decir, instrumental de una teoría y, como tal, deben de ir vinculados a objetivos específicos.

De lo indicado anteriormente acerca de los juicios de valor, hay que deducir que la auténtica utilidad de su estudio no estriba en la cuestión de si existe o no una ciencia libre de valores-asunto relativo y meramente terminológico, como acabamos de comprobar -sino en la correcta localización de dichos juicios en una construcción dada, localización que en última instancia es la que determinará si la misma ha de calificarse como normativa o como positiva, en relación con sus propios límites. Así, si los elementos valorativos se toman del exterior, estaremos ante una construcción positiva, sea de la amplitud que sea, mientras que si se determinan en el entorno delimitado por sus límites, será normativa por referencia a dichos límites.

Si consideramos la totalidad del conocimiento humano como un único bloque, genérico e indiscriminado, este conjunto global no podría ser sino normativo, por cuanto cualquier elección habría de hacerse dentro de sus límites. El sistema de reducción por referencia a los juicios compartido no es otra cosa que un recurso relativo, cuya última razón de ser descansa en la posibilidad de ensanchar o reducir los límites -nunca claramente definidos- de una ciencia, a voluntad. Se trata, en consecuencia, de un intento de abstraer -el juicio correspondiente, situándolo al margen de la disci-

plina concreta que lo utiliza para, de este modo, conseguir que lo que puede ser normativo con respecto a un valor interno, deje de serlo, reduciendo sus límites y dejándolo -- fuera de los mismos.

De aquí que la metodología de sistemas, en el sentido más cibernético del término, se haya mostrado como un interésante instrumento para el estudio de la localización de los juicios de valor, especialmente a través de la determinación de la manera de elegir el objetivo del sistema, asunto que, de por sí y si hacemos abstracción de los límites - en que se realiza dicha elección, se configura como un típico problema valorativo, por suponer la posible decisión entre objetivos alternativos. La resolución de este dilema, dentro o fuera de los límites del sistema, le otorgará la calificación de normativo o positivo, pero insistimos, siempre con referencia a dichos límites. Además, la posible alteración de estos últimos puede resolver -o al menos en-cauzar- el debate entre ciencia pura y ciencia aplicada: -- construido el sistema como positivo, tomando como dados elementos del exterior, estaríamos en el primer caso, siempre que se resolviera la totalidad de las posibles alternativas relativas a todas las valoraciones u objetivos externos posibles; cuando una construcción escogiera e introdujera -- sus propios juicios de valor necesarios para solventar un problema concreto, estaríamos en su vertiente normativa (86)

---

(86) Cfr. MALLO RODRIGUEZ, C.: "Memoria ...." op. cit., pag. 352, que tras un razonamiento similar, añade: "de esta forma puede considerarse menos relevante la controversia sobre los aspectos positivos de los sistemas y puede analizarse el efecto de la progresiva introducción de los juicios de valor en la medida que el análisis de la realidad lo exija".

En esencia, la argumentación anterior constituye el núcleo central de la propuesta elaborada por Richard Matte ssich, en relación con la localización de juicios de valor, que resume sus puntos principales de la siguiente manera - (87):

1. Un juicio de valor es la manifestación de una elección libre entre dos o más alternativas.
2. Los objetivos, deseos, imperativos y otras nociones -- que expresen juicios de valor, pueden quedar total o -- parcialmente incluidos o excluidos dentro de los límites de un sistema, merced a una apropiada selección de sus límites.

Por ello, los sistemas pueden ser diseñados de manera que un juicio de valor específico esté incorporado al sistema como un parámetro estructural permanente (juicio de valor interno) o que una clase específica de -- juicios de valor pueda venir impuesta desde el entorno (juicios de valor externos).

3. Si un juicio de valor se halla situado dentro de los -- límites del sistema, podemos denominar a éste normativo respecto a la propiedad o actividad a la que el res pectivo juicio de valor se refiera. Si el juicio no -- se encuentra dentro de tales límites, el sistema será positivo o más apropiadamente, neutral respecto a la --

---

(87) Vid. las dos últimas obras citadas del mencionado autor. Recogido también en CAÑIBANO CALVO, L.: "El problema.....", op. cit. y en MALLO RODRIGUEZ, C.: "Memoria.....", op. cit.

propiedad o actividad a la que el juicio se refiera.

4. En ocasiones, los objetivos son complejos y hemos de -- subdividirlos en subobjetivos, los cuales pueden ser a su vez internos y externos.

Con ello, la ciencia se puede considerar de dos maneras: como una actividad orientada hacia un objetivo, o como un conjunto estricto de proposiciones. En el primer caso, sería difícil imaginar que al menos alguno de los sub--objetivos no se encontraran dentro de los límites de la propia construcción, por lo que fácilmente puede concluirse -- que, en este sentido raramente la ciencia estará exenta de juicios de valor, ya que la elección de un objetivo lo es.

No obstante, una ciencia puede considerarse también como un conjunto estricto de proposiciones en el que cabría pensar que sus objetivos se determinarían externamente, por lo que, en cuanto a ellos, tan sólo aparecen juicios comu--nes, aunque los juicios no comunes puedan encontrarse pre--sentes por su aparición a través de una vía diferente de penetración. En consecuencia, tras afirmar que una ciencia - considerada como actividad no puede estar libre de juicios de valor, Mattessich distingue entre las ciencias naturales que, consideradas como un conjunto de proposiciones, po---drían considerarse libres de juicios de valor no comunes y ciencias sociales, cuyo contexto global no podría conside--rarse exento de premisas valorativas, aunque éstas pudieran ser tratadas adecuadamente en construcciones concretas, a - través de la ampliación o reducción de los límites de la --

misma. La afirmación acerca de la neutralidad de las ciencias naturales hay que entenderla en relación con una comunidad científica y un momento determinados, a la luz de la argumentación anterior acerca de la posible variación en el tiempo y en el espacio de los juicios comunes o compartidos.

### LOGICA DEONTICA E HIPOTESIS INSTRUMENTALES

El debate entre lógica factual, con proposiciones -- cognoscitivas y lógica deóntica, apoyada en hipótesis instrumentales o pragmáticas, tiene una doble vertiente: de -- un lado, dilucidar el rango científico de las construcciones realizadas a partir de ésta última; de otro, y éste es el punto que nos parece más trascendente, separar dos importantes instrumentos científicos, cada uno con su campo de -- acción propio y con un objeto material y un propósito perfectamente definidos y drásticamente diferentes en un caso y en otro. La formalización de una disciplina y su posterior interpretación a casos concretos presenta diversas etapas, en cada una de las cuales la naturaleza de la mismas -- hará conveniente y aún necesario el recurso a un tipo de lógica y no a otro. Parece razonable, por tanto, analizar algunas cuestiones en torno a la lógica deóntica, propósito -- al que dedicamos el presente epígrafe, por cuanto la utilidad de la aludida distinción estriba especialmente en deter

minar cuando y dónde es preferible una construcción proposicional y cuando una teleológica. La disgresión es especialmente relevante en el ámbito de los denominados principios contables, por cuanto se insertan claramente en el ámbito de la interpretación o aplicación práctica de la teoría contable y no en el de la formalización o generalización de la misma, como se ha pretendido en muchas oca--siones. Por esta razón, la construcción de principios como reglas para la aplicación práctica de la teoría conta--ble parece más propia de la lógica deóntica que de la factual o cognoscitiva, aunque la práctica --entendiendo aquí por tal los organismos profesionales-- y una buena parte --de la doctrina hayan preferido su determinación por cami--nos a todas luces menos operativos, en un enfoque cuya --principal deficiencia radica en la falta de distinción --clara entre lo que debe entenderse por construcción de --una teoría y su interpretación (88). La búsqueda de objetividad en las construcciones teóricas, en el sentido ab--soluta que le otorga la ciencia que nos permitimos denomi--nar clásica, nos parece un importante e incluso comprensible condicionante de esta desviación de propósitos. Ten--dremos ocasión de volver sobre este asunto, por lo que --valgan aquí estas afirmaciones como justificación y preámbulo a las consideraciones que siguen en torno a la lógica

---

(88) Es la consecuencia lógica e inmediata, en su aplicación a los principios de contabilidad, del núcleo central de ideas de Richard MATTESSICH, como tendremos ocasión de comprobar más adelante. Vid., prima facie, "On the Evolution of Theory Cons---truction in Accounting. A Personal Account". ABR. vol. 10, - 1980. Pags. 158 a 173.



ca deóntica y a sus hipótesis instrumentales o pragmáticas, complemento en cierto modo de lo expuesto en torno al contexto de la praxis en el epígrafe precedente.

En efecto, la objetividad es un planteamiento de primer orden en el desarrollo de la epistemología, una de cuyas cuestiones más preocupantes y debatidas es la búsqueda de la certidumbre en el propio conocimiento. Es curioso observar como esta preocupación ha estado presente en todos los desarrollos científicos, desde las primeras manifestaciones que pueden calificarse como tales, y de qué manera el condicionante de la objetividad, necesario para asentar y fundamentar un conocimiento científico, ha influido y ha marcado una evolución determinada en las construcciones --- epistemológicas. Tanto es así que la primera y más genuina denominación de ciencia se reserva a aquellos reductos que presentan mayores garantías de objetividad, las relaciones cognoscitivas del hombre con la naturaleza. Una vez determinado el método para este conocimiento, trata de aplicarse al esclarecimiento y formalizaciones científicas de las relaciones del hombre con el propio hombre, es decir, a las denominadas ciencias sociales, en un claro intento de transplantar instrumentos de un campo disciplinar a otro, en el convencimiento de que los resultados y garantías en torno a la objetividad conseguidos en el primer ámbito, podían dar frutos similares en el segundo. De ahí la resistencia de una parte de la doctrina -el positivismo, por ejemplo- a considerar como ciencia a todo aquello que no se sustente en el núcleo central y primitivo de instrumentos garantes -

de la objetividad.

Esta objetividad clásica se basa, por tanto, en la aprehensión del objeto, en el recurso, como ya hemos visto, a la realidad, empíricamente considerada. De ahí las concomitancias semánticas entre objetividad y objeto. En la relación cognoscente del sujeto con el objeto se procura abstraer toda referencia al primero y se busca la fundamentación objetiva en las cosas. La operación de conocer es, por tanto, transcendencia hacia el objeto, operación por la que el sujeto pretende hacer presente dicho objeto ante su conciencia (89) tal cual es.

De ahí el valor que se ha concedido normalmente a la lógica proposicional o cognoscitiva, cuya objetividad se apoya en el nexo de causalidad fáctica entre explanans y explanandum, mecanismo altamente determinista y, en consecuencia categórico, difícilmente sujeto a error. El problema se plantea cuando el objeto de la ciencia o, al menos, del conocimiento, es la acción humana, mutable y no determinada. En esos casos el primer tipo de causalidad no encuentra sustento y ha de reemplazarse por la causalidad teleológica. Este es el fundamento de la lógica deóntica, es decir, del razonamiento instrumental o práctico, en el que las condiciones fácticas se convierten en condiciones prescriptivas, encaminadas a la acción.

---

(89) Vid. FERRATER MORA, : "Diccionario .....", op. cit. en el término epistemología.

La deontica es, por tanto, la lógica de la acción. - Es lógica, porque la estructura de su razonamiento parte de premisas, para llegar a una conclusión. Se refiere a la acción, porque su producto final, más cualitativo que otra cosa (90) concierne fundamentalmente a la conveniencia de hacer o no hacer. En general, presenta similitudes con la lógica modal proposicional o práctica, que hacen que al menos se pueda hablar de un cierto paralelismo (91), aunque parece preferible considerarla como una rama de la misma (92). En este último sentido, dentro de la lógica práctica como - instrumento para la construcción de decisiones a través de proposiciones finalistas, habría que distinguir tres categorías, según que aquellas fueran valores -axiológica- normas -deontica- y órdenes -imperativa-, todas ellas integradas - en las estructuras lógicas o leyes del deber ser y con la - finalidad común de explicar un comportamiento y ayudar al - hombre en la toma de decisiones.

El término deontico se atribuye normalmente a von -- Wright (93), aunque, como indica Ferrater (94), puedan en--

---

(90) Lo cual incide en que la validación de sus conclusiones no pueda apoyarse en los mismos sistemas que la lógica de los hechos. Vid. más adelante.

(91) FERRATER MORA, J. : "Diccionario.....", op. cit., pag. 746

(92) Como hacen, p.e. MALLO RODRIGUEZ, C.: "Memoria.....", op. cit., pag. 199 y GONZALO ANGULO, J.A. : "Modelos....", op. cit. pag. 52 - 53.

(93) Desde su uso en el artículo Deontic Logic. Rev. Mind, nueva serie, n° 40, 1.951, pags. 29-41, reimpresso posteriormente. Vid. - versión castellana en WRIGHT, G.H. von: "Norma y acción. Una investigación Lógica". Ed. Tecnos. Madrid.

(94) FERRATER MORA, J.: "Diccionario.....", op. cit., pag. 746.

contrarse bastantes antecedentes, desde alguna escuela pre-socrática -los megáricos- hasta intentos relativamente recientes, de los cuales destacan las construcciones en torno a la ciencia del derecho, lógico campo de acción para este razonamiento y terreno abonado para elaborar una teoría general de la norma. Nombres como los de Bolzano, Ray o Kelsen están ligados a este tipo de investigaciones, de las -- que no está muy lejos la deontología, en el sentido que la concibiera Bentham.

Se configuran así dos tipos de razonamientos distintos, complementarios más que antagónicos, aplicables alternativamente bajo circunstancias dadas, cada uno con su propio campo de acción. El primero de ellos, está constituido por hipótesis científicas (95), proposiciones generales --- acerca de todas las cosas de un cierto género, con validez universal, encaminadas al conocimiento. El segundo, con -- asunciones o hipótesis instrumentales o pragmáticas, como - herramientas útiles, que facilitan las decisiones, pero sustentadas en una causación de diferente naturaleza y con un grado de validez limitado a la propia acción. Con ello, en palabras del propio Mattessich (96), el razonamiento instrumental o deóntico es un proceso de inferencias, deductivas o no, que versan sobre argumentos que contienen premisas relacionando medios y fines (hipótesis instrumentales o pragmáticas) y llevando a conclusiones acerca de las acciones - pertinentes.

---

(95) En sentido estricto de ciencia pura positiva. Cfr. MATTESSICH, R.: "Accounting and Analytical.....", op. cit., pag. 232.

(96) MATTESSICH, R.: "Instrumental Reasoning.....", op. cit., pag. 13 y ss.

En consecuencia, y como ya indicamos al tratar la diferencia entre los contextos pragmático y de validación, el argumento deóntico, pragmático o instrumental es de la forma (97):

- . N debe de obtener K
- . Debe de realizarse B para obtener K
- . Luego N debe de realizar B.

dónde la primera premisa es el enunciado de una condición objetivo, no proposicional, en sentido estricto, si no teleológica, que en consecuencia supone un juicio de valor. La segunda premisa es la hipótesis instrumental o pragmática propiamente dicha, como expresión de una creencia más o menos justificada, en relación a un propósito específico (98), en el que debe basarse el explanandum o conclusión para la acción. De ahí que la causalidad sea teleológica y no determinista y que su validez no afecte a la totalidad del universo, sino tan sólo a un concreto ámbito o sistema de referencia, en función del cumplimiento de objetivos concretos. Precisamente esta circunstancia de la limitación de su validez hace que las hipótesis probabilísticas hayan sido consideradas por Mattessich como el lazo de unión entre las hipótesis cognoscitivas puras y las pragmáticas o instrumentales (99), cuyo grado de generalidad no es tan elevado

---

(97) CAÑIBANO CALVO, L.: "El problema de los juicios....", op. cit., pag. 160 y ss.

(98) Cfr. MATTESSICH, R.: "Accounting and Analytical....", op. cit. pag. 235.

(99) Ibidem

como en aquellas.

Algunas cuestiones adicionales pueden plantearse en torno a las hipótesis instrumentales o pragmáticas, en el contexto del razonamiento deóntico. En primer lugar, --- afirmar su carácter de premisa condicional, ya que delimita las condiciones dentro de las cuales puede ser conse-- guido el objeto propuesto. Como indica Gonzalo (100), esta premisa instrumental puede ser muy bien una teoría que explique el comportamiento real, de manera que la conclusión del razonamiento, la sugerencia, recomendación o --- prescripción para la acción, sea en realidad la aplica--- ción de la teoría científica a un caso concreto, con el - deseo de conseguir el objetivo planteado por la primera - premisa, de manera que la condicional sea el soporte teó- rico de la acción dirigida. Se plantea el mismo autor si la hipótesis instrumental es descriptiva o normativa, concluyendo que si bien en la pura labor especulativa de --- creación de la ley científica, puede considerarse como -- descriptiva, a la hora de la aplicación no puede por me-- nos de ser normativa (101). Queda de esta manera delimi- tada, desde una óptica distinta, la diferencia entre la - formalización general de una disciplina, en la que pueden explicitarse y concluirse con carácter cognoscitivo y no teleológico un conjunto de posibles vías de acción y la - elección de una de ellas destinada a cumplir un objetivo concreto, ámbito este último que entra de lleno en el ra-

---

(100) GONZALO ANGULO, J.A. : "Modelos Normativos.....", op. cit. pag. 55

(101) "Porque prohíbe determinadas acciones no compatibles con la mis-  
ma y porque ha sido necesariamente elegida con  
ción, en competición con todas las demás leyes"

zonamiento finalista o deóntico. En este último caso, parece lógico afirmar que existe siempre un conjunto alternativo de premisas a elegir para llevar a cabo una acción y que la elección no se hace con un criterio de verdad riguroso, sino de aceptación flexible en función de las propias preferencias (102), circunstancia que hace que en la resolución de la alternativa entre varias hipótesis instrumentales posibles intervenga un juicio de valor, lo que -- confirma su carácter normativo en este ámbito concreto --- (103).

En resumen, el razonamiento nomológico deductivo -- (cognoscitivo), infiere una conclusión con el carácter de verdad estricta. En el enunciado probabilístico, de carácter intermedio, la conexión entre explanans y explanandum deja de ser una ley universal para apoyarse en una probabilidad determinada. La construcción deóntica, por fín, -- adopta un criterio de verdad preferencial y finalista, es decir, valorativo, en el doble ámbito de la premisa objetiva y de la hipótesis instrumental. En esencia, un crite

---

(102) CAÑIBANO CALVO, I.: "El problema de los juicios....", op. cit. pag. 163, pone de relieve la diferencia entre el criterio de verdad y el criterio de aceptación en la elección entre hipótesis instrumentales : "Supongamos que se puede asignar una probabilidad subjetiva  $a = 80\%$  a la hipótesis I, debe realizarse B para obtener K, con una probabilidad del 75%. Pero --- existe además otra hipótesis II competidora, conocida con una probabilidad  $b = 95\%$ , que dice que debe realizarse C para obtener K con una probabilidad del 60%. Puesto que el objetivo K puede ser obtenido a través de B o de C, hemos de elegir entre una de ambas hipótesis. La I expresa unas expectativas mayores (75% contra 60%) de conseguir K y, por lo tanto, deberíamos tomar esta hipótesis como verdadera o aceptable. Sin embargo, -- nuestra confianza en la misma es menor que en la II (80% contra 95%), por lo que la inclinación por una o por otra dependerá -- del criterio manejado por la acción".

(103) Cfr. GONZALO ANGULO, J.A. : "Modelos.....", op. cit., pag. 57.

rio de aceptación, no el único, desde luego, puede ser el basado en una relación coste-beneficio: una hipótesis instrumental será aceptada, sólo si su beneficio neto se considera positivo y mayor que el correspondiente a cualquier otra alternativa.

En general, la construcción es la misma, aunque la finalidad sea diferente. En los tres casos el explanandum se explica por referencia a las premisas antecedentes y -- viene determinado por ellas, aunque la causación sea, como ha quedado apuntado, diferente: en el primer caso, en base a leyes universales; en el segundo, estocásticas y, en el tercero, teleológicas. Apuntamos, a modo de inciso, algo ya indicado: que el pretendido carácter acientífico de estas últimas es una cuestión de grado, basada más que en planteamientos auténticamente de fondo, en la propia definición que quiera construirse para una ciencia. Si ésta -- ha de tener carácter estrictamente cognoscitivo, sólo el -- razonamiento nomológico y tal vez el probabilístico tienen cabida en su seno. Si la ciencia se concibe también como vinculada a la acción, no hay razón para excluir de la misma al razonamiento instrumental. Como hemos indicado reiteradamente, nos inclinamos por esta segunda construcción.

Sirva como resumen de lo indicado hasta aquí con -- respecto al razonamiento deóntico, la definición de Cañibano (104) acerca de una hipótesis instrumental: enunciado -

---

(104) CARIBANO CALVO, L : "El problema de los juicios....", op. cit. pag. 162.



sujeto al siguiente conjunto de condiciones necesarias y su  
ficientes:

1. Es una proposición y por tanto, posee valor de ver-  
dad.
2. Expresa una acción como una condición de un fin pre  
supuesto.
3. Tiene una dimensión universal, pero puede ser acotada.
4. No está restringida a una aserto determinista, sino  
que puede expresar también una expectativa (105).

Un último punto a añadir con respecto al razona-  
miento instrumental que, en absoluto pretende agotar es  
te tema, es el de la validación, extremo intimamente re  
lacionado con el de la aceptación de la hipótesis y pa-  
ra el cual, desde luego, es difícil encontrar una solu-  
ción terminante. El problema de la verificación surge  
como consecuencia del criterio finalista de verdad, an-  
tes descrito, que determina su aceptación y que hace --  
que sea más propio hablar de validez que de verdad, da-

---

(105) A las que añade el siguiente listado de características dis-  
tintivas: Hipótesis Cognoscitivas: 1. No teleológicas. 2. -  
Respuesta al margen de la eficacia. 3. Criterio de verdad -  
riguroso. 4. Alto grado de generalidad. 5. No limitadas por  
el comportamiento humano. 6. Sirven para la inferencia de -  
proposiciones dentro de argumentos proposicionales. Hipote-  
sis instrumentales: 1. Teleológicas (objetivos dirigidos).  
2. Respuesta eficaz. 3. Criterio de aceptación flexible. -  
4. Grado de generalidad limitado. 5. Predominantemente ----  
orientadas hacia acciones humanas. 6. Sirven para la inferencia  
de imperativos dentro de argumentos deónticos.

do el carácter fundamentalmente cualitativo de la lógica -- deóntica. Por ello, una hipótesis cognoscitiva se valida - en relación con que su resultado sea verdadero o falso, en términos empíricos de comprobación con la realidad. El resultado del razonamiento teleológico viene determinado por criterios de utilidad en los logros, de acuerdo con los objetivos que se pretenden. Como indica Mattessich, que utiliza la validación negativa, una hipótesis instrumental se refuta demostrando o creyendo que, a largo plazo, las acciones apoyadas en ella conducen a resultados menos satisfactorios que los basados en cualquier otra hipótesis disponible.

Sólo queda insistir en la necesaria aplicación del - razonamiento instrumental en la aplicación e interpretación de la teoría contable, como también hemos venido indicando a lo largo de estas líneas. Los juicios de valor deben de ser adecuadamente tratados, ya que intuiciones, creencias y conjeturas, aunque al margen de las credenciales formales - de alta validez cognoscitiva, constituyen una categoría de conceptos de tal importancia que la existencia humana difícilmente podría ser imaginada sin ellos (106). Las discipli--nas operativas, como la nuestra o, mejor, la aplicación normativa de un núcleo de conocimientos, encuentra su sustento más adecuado en el razonamiento teleológico, en una vi--sión normativa de la ciencia, cuya principal tarea descansa en la formulación y clasificación de hipótesis teleológicas

---

(106) MATTESSICH, R.: "Accounting and Analytical.....", op. cit., pag. 232.

competitivas para la acción, mas que en la búsqueda de hipótesis cognoscitivas (107). Son dos áreas completamente diferentes, que de ninguna manera deben de ser confundidas, pues cada una tiene sus instrumentos específicos.

La Contabilidad, como el resto de las ciencias sociales, no se desarrolla al margen de los sistemas de valores, sino que éstos influyen sobre sus planteamientos (108), especialmente en las aplicaciones de la teoría general a ámbitos concretos. De acuerdo con Mattessich (109), nuestra disciplina no está tan encaminada al descubrimiento de leyes naturales o de comportamiento, como a la creación de un sistema que aporte información con diferentes grados de validez para diferentes propósitos en la toma de decisiones. Por tanto, la elección entre hipótesis contables debe de hacerse de manera que puedan considerarse como aceptables en el marco de la incertidumbre y de las restricciones económicas, a partir de su consideración como más razonables que sus alternativas, y siempre con una finalidad concreta

---

(107) Idem. pag. 236 y 237.

(108) MONTESINOS JULVE, L.: "Neutralidad.....", op. cit., pag. 124

(109) MATTESSICH. R.: "Accounting and Analytical....", op. cit, pag. 235.

## POSITIVISMO Y NORMATIVISMO EN LA CONSTRUCCION DE PRINCIPIOS

### ALGUNAS CONSIDERACIONES GENERALES

La determinación de principios y reglas de acción para la práctica de nuestra disciplina, puede hacerse, aunque sean posibles posturas intermedias, optando por una de las dos alternativas que han sido objeto de nuestra atención en las páginas anteriores: el enfoque positivo o descriptivo y el normativo o prescriptivo. En síntesis, puede decirse que la construcción positiva pura se limita a establecer generalizaciones de la práctica existente, dejando absolutamente al margen toda cuestión valorativa; el objetivo que se pretende con la información contable se toma como un elemento externo al sistema, como algo dado, sobre lo que no parece haber posibilidad de elección. Bajo esta óptica positivista radical, los objetivos de la Contabilidad o de sus posibles diferentes sistemas, constituyen un juicio universalmente --compartido, sobre el que no existe alternativa posible. Por el contrario, una concepción normativa representaría el tratamiento y determinación en la propia construcción de los objetivos pretendidos por la práctica, al objeto de establecer a través de hipótesis instrumentales, las reglas de actuación más adecuadas a cada propósito concreto. En sus posturas extremas, la alternativa entre principios o reglas posi-

tivos o normativos equivale al dilema entre leyes nomológicas, cognoscitivas y generales, y leyes nomopragmáticas, encaminadas a la acción (110).

La manifestación más clara de la concepción positivista, que apoya sus argumentos en una armonización posiblemente mal entendida, es la general aceptación, como criterio determinante de la práctica. Esta forma de actuación ha sido, como tendremos ocasión de comprobar, el núcleo central que ha presidido la determinación de reglas en un buen número de organizaciones profesionales, al menos en la primera etapa, que hemos denominado de búsqueda, a través de unos criterios que también están presentes, aunque con una pretensión formalizadora, en el subprograma lógico para la construcción de principios contables.

La segunda concepción, la que al menos en espíritu se presenta como decididamente normativa, es la avalada por posturas académicas más recientes, que fundamentalmente pretenden terminar con una contabilidad descriptiva, basada en un único propósito indiscriminado, para situar la construcción de principios y normas en el lugar que les corresponde: la aplicación o interpretación de la teoría general a casos concretos, en presencia de objetivos específicos. Esta postura otorgaría a la Contabilidad el rango de disciplina normativa, cuya principal tarea sería el asegurar que se ha elegido un

---

(110) Vid. SERRA SALVADOR, V.: "Memoria sobre Concepto, Método, Fuentes y Programa de Teoría de la Contabilidad". Valencia 1.981. pag. 369.

conjunto óptimo o, al menos, satisfactorio de hipótesis para un fin concreto, y no sólo para el cumplimiento de determinadas reglas legales o semilegales (111).

Esta nueva filosofía ha comenzado a tener sus efectos, todavía incipientes y quizás tan sólo a nivel declarativo, en la construcción de principios por parte de los respectivos organismos profesionales, dando así lugar a un relativamente reciente subprograma, que hemos denominado teológico, cuyos últimos frutos están todavía muy lejos de conseguirse, pero que al menos parece tratar de colocar a la elaboración de reglas contables en el lugar que le corresponde.

Cada una de estas tendencias direccionales en la construcción de estándares será objeto de extensa atención en capítulos sucesivos, haciendo especial hincapie en cuales han sido sus efectos y sus principales manifestaciones en las declaraciones de aquellos organismos. No obstante, las cuestiones sentadas hasta aquí con respecto a la distinción entre construcciones positivas y normativas obliga a trazar unas líneas generales en torno a las posturas metodológicas subyacentes en aquellas tendencias. Hay que insistir, no obstante, en que el punto de referencia tomado para la distinción de dichas tendencias o subprogramas se basa

---

(111) Cfr. MATTESSICH, R.: "Accounting and Analytical...", op. cit. pag. 251.

fundamentalmente en la actitud de los diferentes organismos profesionales, más que en las posturas doctrinales imperantes en cada momento con respecto a la construcción de normas contables. Ya hemos indicado en más de una ocasión que los desarrollos teóricos y los caminos que toma la práctica se muestran con notables divergencias, aún cuando exista -- una clara interacción mútua. Hay que señalar a este respecto que esta divergencia tiene, una vez establecida, una clara tendencia al efecto multiplicador o al menos a la iner-  
cia (112), difícil de romper cuando una determinada práctica se institucionaliza y crea incluso sus propios medios de autodefensa. Entonces la formulación de reglas contables - se encuentra en el dilema circularidad versus aceptación: - si sus codificaciones derivan de la práctica, no podrán anticipar nuevos desarrollos, sino que, todo lo más, tendrán que conformarse con conseguir un cierto grado de uniformi--  
dad en los procedimientos existentes. Si, por el contrario, la teoría se anticipa en exceso a la práctica, puede encontrarse, dados aquellos mecanismos institucionales, con el - rechazo o, al menos, con la falta de aceptación inmediata - por parte del sector profesional (113). A similares conclu

---

(112) "Aparece clara la necesidad de acortar distancias entre dos direcciones muy observadas: la que vienen imponiendo los modernos teóricos de la Contabilidad y la que siguen los profesionales a través de reglas convencionales. El mantenimiento por parte de éstos de los llamados sistemas convencionales conduce a efectos multiplicadores en la degradación de un auténtico conocimiento científico de la Contabilidad." LOPEZ MORENO, M. J.: "Las técnicas cuantitativas en un concepto moderno de Contabilidad y Administración de Empresas". REFC n°18, pag. 52.

(113) La afirmación, en términos similares, es de CHATFIELD, M. : "A History of Accounting..." op. cit, pag. 299.

siones con respecto al comportamiento de los organismos reguladores llega McDonald, a partir de su conocida distinción entre teorías "de la Contabilidad", positivas, y teorías "para la Contabilidad", normativas (114). El primer enfoque sigue poniendo su punto de vista en la empresa y en su responsabilidad fiduciaria, mientras que con cierta lentitud comienza a hablarse de objetivos y necesidades de los usuarios en las construcciones profesionales. A la vista de estas últimas, parece haber pocos abogados activos del cambio, por lo que las diferencias entre las teorías "de" y "para" la Contabilidad siguen ocupando similares posiciones relativas a lo largo del tiempo.

#### LAS CONSTRUCCIONES POSITIVAS Y SUS DEFICIENCIAS

El positivismo, en su sentido más estricto, parte de la observación de los fenómenos de la naturaleza: estudiado el comportamiento de determinados hechos, se establecen leyes universales que generalicen tales manifestaciones; estas leyes, una vez comprobadas o validadas por recurso a la realidad, es decir, objetivamente, pueden ser utilizadas pa-

---

(114) Mc DONALD, D.L. : "Comparative.....", op. cit., pag. 22. Para este autor son teorías descriptivas (of Accounting) las construcciones de Sanders, Hatfield y Moore, Paul Grady y Yuri Ijiri, mientras que considera normativas las de Mac Neal, ASOBAT de la A.A.A. y Chambers (for Accounting).



ra predecir la forma en que ha de producirse la repetición del fenómeno, *ceteris paribus*. Nótese como esta forma de conocimiento por aprehensión de la realidad, parte de que dicho conocimiento no altera el fenómeno estudiado, por lo que, bajo este punto de vista, no existe interacción alguna entre el observador y lo observado, como no sea la meramente cognoscitiva. Por ello, este tipo de sabiduría no pretende encauzar la realidad aprehendida hacia metas concretas, por el hecho de que esa realidad es inmutable, está ahí y el científico puede acercarse epistemológicamente a ella, pero no modificarla. Piénsese, por ejemplo, con respecto a lo dicho hasta aquí, en la ley universal de la gravedad y en los experimentos del tubo de Newton, que relata cualquier manual de física elemental, al objeto de -- calcular la aceleración con que cae un cuerpo en el vacío. Se trata de conocer esta constante gravitacional, pero no de manipularla en un marco de condiciones dadas -a nivel - del mar y en el vacío, por ejemplo- pues en ellas la caída se producirá siempre con las mismas características. La ley que rige el objeto estudiado, en consecuencia, ni cambia per se, ni puede ser cambiada *ceteris paribus*, por el científico. Por esa razón, el positivismo radical parte - de considerar a la ciencia como un conjunto estricto de -- proposiciones en sentido cognoscitivo.

La construcción positivista (o descriptiva) de principios y estándares contables participa en buena medida de esta forma de actuar: se observa la práctica, se generaliz

za de una manera más o menos formal y se enuncian leyes universales -o al menos generales- de cómo se comporta la práctica. Bajo esta manera de determinar reglas contables, subyace, no obstante, un cierto carácter prescriptivo, pues en este caso el observador sí puede alterar la práctica observada: se dictan unas pautas o prescripciones a seguir, pero -dirigidas tan sólo a aquellos sectores, logicamente minoritarios, que no siguen la práctica más común. El fin último de esta determinación estrictamente positivista en la elaboración de estándares es precisamente ese: la estandarización, el asegurarse de que la forma de actuar más generalizada se aplica por igual en cada caso similar. Evidentemente no aparece el más mínimo vestigio de normatividad propiamente dicha hasta que no se trata de modificar esa práctica más común.

La construcción descriptiva de principios y reglas se limita por tanto a codificar los parámetros existentes, para general conocimiento. En su aplicación más mecanicista, se dicta como regla lo que se practica y, en consecuencia, en cuanto el cuerpo regulador tenga un mínimo de autoridad, se practica lo que se dicta, a la búsqueda de la mencionada uniformidad. La delimitación del campo de la Contabilidad, de sus fines y del mejor procedimiento a emplear, se dejan en manos de la práctica (115). El científico -o, en este caso, quien establece los principios contables- se limita a cono--

---

(115) MONTESINOS JULVE, V.: "Contabilidad y Dirección Empresarial: Una aproximación conceptual". Tesis Doctoral. Facultad de CC.EE. de la Facultad de Valencia, 1.974. Tomo I, pag. 226.

ra predecir la forma en que ha de producirse la repetición del fenómeno, *ceteris paribus*. Nótese como esta forma de conocimiento por aprehensión de la realidad, parte de que dicho conocimiento no altera el fenómeno estudiado, por lo que, bajo este punto de vista, no existe interacción alguna entre el observador y lo observado, como no sea la meramente cognoscitiva. Por ello, este tipo de sabiduría no pretende encauzar la realidad aprehendida hacia metas concretas, por el hecho de que esa realidad es inmutable, está ahí y el científico puede acercarse epistemológicamente a ella, pero no modificarla. Piénsese, por ejemplo, con respecto a lo dicho hasta aquí, en la ley universal de la gravedad y en los experimentos del tubo de Newton, que relata cualquier manual de física elemental, al objeto de -- calcular la aceleración con que cae un cuerpo en el vacío. Se trata de conocer esta constante gravitacional, pero no de manipularla en un marco de condiciones dadas -a nivel - del mar y en el vacío, por ejemplo- pues en ellas la caída se producirá siempre con las mismas características. La ley que rige el objeto estudiado, en consecuencia, ni cambia per se, ni puede ser cambiada *ceteris paribus*, por el científico. Por esa razón, el positivismo radical parte - de considerar a la ciencia como un conjunto estricto de -- proposiciones en sentido cognoscitivo.

La construcción positivista (o descriptiva) de principios y estándares contables participa en buena medida de esta forma de actuar: se observa la práctica, se generaliz

za de una manera más o menos formal y se enuncian leyes universales -o al menos generales- de cómo se comporta la práctica. Bajo esta manera de determinar reglas contables, subyace, no obstante, un cierto carácter prescriptivo, pues en este caso el observador sí puede alterar la práctica observada: se dictan unas pautas o prescripciones a seguir, pero -dirigidas tan sólo a aquellos sectores, logicamente minoritarios, que no siguen la práctica más común. El fin último de esta determinación estrictamente positivista en la elaboración de estándares es precisamente ese: la estandarización, el asegurarse de que la forma de actuar más generalizada se aplica por igual en cada caso similar. Evidentemente no aparece el más mínimo vestigio de normatividad propiamente dicha hasta que no se trata de modificar esa práctica más común.

La construcción descriptiva de principios y reglas se limita por tanto a codificar los parámetros existentes, para general conocimiento. En su aplicación más mecanicista, se dicta como regla lo que se practica y, en consecuencia, en cuanto el cuerpo regulador tenga un mínimo de autoridad, se practica lo que se dicta, a la búsqueda de la mencionada uniformidad. La delimitación del campo de la Contabilidad, de sus fines y del mejor procedimiento a emplear, se dejan en manos de la práctica (115). El científico -o, en este caso, quien establece los principios contables- se limita a cono--

---

(115) MONTESINOS JULVE, V.: "Contabilidad y Dirección Empresarial: Una aproximación conceptual". Tesis Doctoral. Facultad de CC.EE. de la Facultad de Valencia, 1.974. Tomo I, pag. 226.

cer y explicar esa práctica y a formalizarla abstrayendo - sus rasgos fundamentales, que se someten a las composicio-- nes y transformaciones sintácticas oportunas, y cuyo resul-- tado será una teoría cuya finalidad principal es la explica-- ción del comportamiento de la actuación contable, así como el encauzamiento de la práctica eventualmente marginal ha-- cia esa forma de proceder. Como es lógico, la norma así con-- cebida también fija, sirve de marco de referencia y, en --- cierta medida, institucionaliza la práctica futura que, de esa manera ha de seguir ciñéndose a lo que actualmente es - esa práctica. De ahí que con frecuencia al hacer referen-- cia a construcciones o teorías positivas se aluda a ellas - diciendo que se ocupan de lo que la Contabilidad es, por -- contraposición a las normativas, que se ocupan de lo que -- nuestra disciplina debe de ser, a través de la elección en-- tre alternativas posibles, mediante los oportunos juicios - de valor internos a la propia construcción; juicios que, -- evidentemente, no existen con ese carácter interno en las - elaboraciones descriptivas. Ello no quiere decir que no in-- tervengan de alguna manera, pero siempre con carácter de da-- dos. Es decir, si la práctica se plantea alternativas o -- premisas valorativas, la codificación positiva se limita a incluirlas en su material de trabajo, enunciándolas y expli-- cándolas tal como son (116).

La explicación cognoscitiva de la realidad contable

---

(116) Cfr. MONTESINOS JULVE, V.: "Neutralidad....." op. cit., pag. 124.

tal cual es, especialmente cuando esa explicación está formalizada, es un punto importante en el desarrollo científico de nuestra disciplina, pero evidentemente no puede constituir en sí misma un fin, ni tampoco el soporte último sobre el que descansen principios y reglas contables: parece evidente que el positivismo en la determinación de estos últimos ha de ocasionar notables deficiencias, como fácilmente puede desprenderse de las consideraciones vertidas en las líneas anteriores. Incluso podría decirse que tiene su validez en los primeros estadios de desarrollo de una disciplina, cuando un conjunto de individuos crea y --preserva ideas útiles (117). Pero no cabe duda de que una regulación basada solamente en descripciones ha de ser claramente insuficiente, especialmente si se considera que --los requerimientos que se exigen a esa regulación están en continua evolución, acorde con el papel que jueba la Contabilidad en cada una de las etapas del cambiante concepto --de entidad económica y de los intereses que en ella confluyen (118).

Como ya ha quedado implícito en las afirmaciones anteriores, el principal problema de esta forma de actuar en la construcción de principios es su circularidad. No negamos que con ella se consigue la uniformidad, criterio que, entendido en su justa medida, puede ser válido y necesario

---

(117) CHATFIELD, M.: "A History of Accounting....", op. cit. pag. 286

(118) Esta cuestión es uno de los núcleos centrales de un capítulo del presente trabajo. Vid. más adelante.

pero no es menos cierto que esa uniformidad es estática y no dinámica, con el consiguiente distanciamiento entre la construcción de reglas y las pautas de actuación que un entorno cambiante puede estar demandando de dichas reglas. - Precisamente en este carácter mutable de la concepción en torno a la función de la Contabilidad, radica una de las - deficiencias principales del positivismo contable: el que esta manera de abordar la ciencia es mucho más propia, como apuntábamos al comienzo de este epígrafe, de la observación de fenómenos que aparecen y se repiten de forma constante o que, si cambian, presentan una trayectoria sujeta también a leyes predecibles y que en ninguna manera pueden ser influenciados en sus leyes últimas por el observador. La construcción positiva de principios, en cuanto se encuentra con un material de trabajo perecedero y mutable, - sólo es válida en el corto espacio de tiempo en que ese material se mantiene sin cambios, en el supuesto además de - que la práctica imperante fuera la más deseable; incluso, a tenor de la constante evolución de aquel material, la -- norma emanada de esta forma de actuar está abocada a marchar con retraso, tanto más cuanto más cambiante sea el -- marco de que procede. Se trata, en síntesis, de un error en el objeto formal, debido a un mal entendimiento del objeto material y de su naturaleza, motivado posiblemente, - como ya hemos indicado, por la estética de la objetividad por relación al objeto, que ha hecho que con frecuencia el positivismo cognoscitivo se tome como el exponente ideal - de cualquier explicación, muchas veces sin prestar la atención debida a las peculiaridades de lo que se trata de explicar.

Ello no implica, como también hemos indicado, negar por completo su utilidad; pero no es menos cierto que bajo esta óptica dicha utilidad se enmarca en sus justos términos: el conocimiento de la realidad y su posible abstracción y generalización, en tanto este mecanismo esté capacitado para aprehender también su cambio, aún cuando la situación más normal es que existan claras deficiencias estructurales en el mismo para ello; pero, además, hay que añadir que la construcción positiva de principios no está orientada al perfeccionamiento de los sistemas contables - (119), sino tan sólo a interpretarlos y a difundirlos.

Ya hemos indicado que las construcciones positivas de principios pudieron tener validez en su momento, especialmente en los años posteriores a la Gran Depresión, en los que cumplieron su misión de uniformar y mejorar la práctica existente. Sin embargo, si el procedimiento permanece anclado en el tiempo, evidentemente constituirá una clara rémora para el desarrollo de una Contabilidad operativa. Junto a la propia resistencia al cambio, favorecida por un procedimiento circular en la determinación de estándares, tampoco pueden olvidarse los condicionamientos legales, con una estructura mucho menos proclive al cambio. No obstante, la experiencia histórica evidencia que, aunque con lentitud, las consecuciones y logros obtenidos por la doctrina impregnan paulatinamente los sistemas jurí

---

(119) Vid. MONTESINOS JULVE, V.: "Formación y Contrastación..." op. cit, pag. 43. y también SCOTT, D. R.: "The Basis..." op. cit. pag. 341



dicos, aunque la propia arteroesclerosis legal puede constituir un importante freno en el avance de nuestra disciplina.

Parece evidente, por tanto, que junto a las características propias de la institucionalización y fijación de una norma, tanto legal como profesionalmente, las construcciones estrictamente descriptivas han perjudicado el desarrollo de la propia práctica, en su intento de eliminar juicios de valor, aferrándose al conocimiento puro y mecanicista de la realidad. En esta situación la teoría contable se relega a un papel de mero observador, codificador y, si acaso, agente formalizador de lo que hacen los contables (120).

Bajo esta óptica, el principal cometido de la Contabilidad es atestiguar una hipotética evidencia de acuerdo con reglas convencionales (121), que parece hayan de servir indiscriminadamente a cualquier propósito. Estas reglas se toman practicamente como dogmáticas, de manera que el único criterio para contrastar su validez es que otros las utilizan, pero en cambio, como indica Chambers, no van acompañadas de un cuerpo de ideas o de conocimientos con cuya referencia podamos juzgar si las proposiciones que nos ofrecen son o no preferibles a sus alternativas (122). Simplemente han de aceptarse porque la propia institucionalización del -

---

(120) "La teoría queda como una actividad un tanto estéril si se limita a estructurar los principios de la actividad observada". MONTESINOS JULVE, V.: "Contabilidad y Dirección.....", op. cit., tomo I pag. 276.

(121) Cfr. MATTESSICH, R.: "Accounting and Analytical....", op. cit., pag. 251.

(122) CHAMBERS, R.J.: "Conventions, Doctrines and Common Sense". En el Readings "Financial Accounting Theory (II). Issues and Controversies". KELLER, T.F. y ZEFF, S.A. Editors. McGraw Hill Book Co. 1979

sistema obliga a ello, independientemente de que sean las -  
más adecuadas a un caso concreto (123). Por ello se ha ---  
afirmado que su función es más de control social que de punto  
de referencia científico (124), lográndose de esta mane-  
ra una uniformidad que, en cuanto prescinde de la congruen-  
cia de las soluciones adoptadas con respecto a las hipóte--  
sis de partida, puede calificarse de excesiva o mal entendida  
da, sin paliativos.

Estas argumentaciones parecen aproximarnos de forma  
inequívoca a la auténtica naturaleza de los principios con-  
tables, por exclusión de lo que no deben de ser: no se trata  
ta de fines en sí mismos, sino de simples estímulos para la  
acción, a través de la que se quiere alcanzar un objetivo -  
(125). En consecuencia y como indica Montesinos, para el -  
establecimiento de estas normas es necesario el desarrollo  
de una lógica de acción, proporcionada por la vertiente norma  
tiva de la Teoría de la Contabilidad. Si tal lógica no -  
existe, es preferible abstenerse de formular principios y -  
normas de aplicación general, que más bien serían barreras  
para el desarrollo de posibles investigaciones (126).

- 
- (123) "El conservadurismo, el principio de realización, la hipótesis -  
de vida ilimitada de la entidad, son muestras de tales princi---  
pios, que se convierten, por su escasa flexibilidad, en limita--  
ciones a la efectividad de las informaciones contables, las cua-  
les, al ajustarse a ellos, pierden una de las condiciones indis-  
pensables de la información: el realismo". MONTESINOS JULVE, V.:  
Contabilidad y Dirección.....", op. cit., tomo I, pag. 270.
- (124) GONZALO ANGULO, J.A.: "Modelos normativos.....", op. cit., pag.  
115.
- (125) BEDFORD, N.M: "Discussion of Opportunities and Implications of -  
the Report on Objectives of Financial Statements". Studies on --  
Financial Accounting Objectives. J.A.R. Supl. 1974, pag. 16
- (126) MONTESINOS JULVE, V.: "Contabilidad y Decisi  
tomo I. pag. 296.

El establecimiento de los objetivos previos a los que se dirige la regla enunciada parece, por tanto, un requisito previo y necesario para su operatividad. La validez de un concepto contable no sólo depende del rigor con que se deriva, sino también de su vinculación a un fin determinado - - (127). Por tanto, una construcción de principios no debe de limitarse a escoger una determinada regla, sino que también debe de explicitar sus propósitos, en relación con el amplio espectro de métodos existentes. Sólo de esa forma la decisión de utilizar un método u otro estará racionalmente apoyada en un sustento auténticamente teórico (128).

En el caso de que la construcción de principios no -- opere de esta manera, la circularidad parece poco menos que inevitable: al no explicitarse el propósito al que responde una determinada regla, su razón de ser no es finalista, sino meramente convencional, con lo que no existen razones aparentes para su abandono o sustitución (129), y los principios contables corren el riesgo de convertirse en infundados e impermeables al cambio.

Sería exagerado, sin embargo, afirmar una ausencia total de dicha filosofía en las construcciones actuales de ---

---

(127) CHATFIELD, M.: "A History of Accounting.....", op. cit., pag. 301.

(128) Ibidem

(129) Vid un argumento similar en SORTER, G.H. y GANS, M.S.: "Opportunities and Implications of the Report on Objectives of Financial Statements". Studies on Financial Accounting Objectives. J.A.R. Supl. 1974. pag. 3.

principios por parte de organismos profesionales. Sin embargo parece claro que la forma de actuar que preconizamos por lo general no está presente en dichas declaraciones, --pués como afirma Mattessich (130), los contables no suelen estar acostumbrados a pensar en hipótesis instrumentales, --sino más bien en términos de reglas legales. El estudio de las construcciones actuales de principios pone de manifiesto que tan sólo ocasionalmente puede emplearse una regla --contable como una hipótesis última, siendo más frecuente --que deban hacerse especificaciones adicionales y asunciones concretas para formular hipótesis instrumentales contables destinadas a un propósito particular (131). Por lo general, un principio o estandar contable no pone de manifiesto todos los detalles necesarios para su aplicación concreta, ni para establecer el conjunto completo de hipótesis que requiere cada situación de acuerdo con el objeto específico --perseguido (132).

---

(130) MATTESSICH, R.: "Accounting and Analytical.....", op. cit., pag. 251.

(131) Idem, pag. 252

(132) Idem, pag. 291

## CONSTRUCCIONES NORMATIVAS

En realidad su esencia y la conveniencia de su utili zación en la elaboración de reglas contables ha quedado ya apuntada al referirnos a las deficiencias de las declaraciones estrictamente positivas, por lo que nos limitaremos a - verter algunas consideraciones adicionales, aún a riesgo de ser reiterativos.

Las construcciones normativas de principios han de - entroncar lógicamente con las teorías prescriptivas o norma tivas. De acuerdo con Montesinos, una teoría de este tipo parte de unos enunciados valorativos que muestran los obje- tivos a conseguir a través del sistema contable; estos --- enunciados se combinan con otros de tipo explicativo o des- criptivo por medio de las reglas sintácticas adecuadas, pro duciendo como consecuencia enunciados prescriptivos o norma tivos (133). La elaboración normativa, por tanto, se carac teriza esencialmente por referirse a la acción a desarro--- llar para conseguir unos determinados resultados y, como ve nimos afirmando reiteradamente, es la mas adecuada a nues tra disciplina, cuya naturaleza participa fundamentalmente de la lógica deóntica.

---

(133) MONTESINOS JULVE, V.: "Formación y contrastación.....", op. - cit., pag. 44.

El carácter teleológico que se desprende de esta circunstancia parece abocar a los principios contables hacia el terreno de las hipótesis instrumentales: de esta manera una declaración de principios, más que un mero listado de lo que los contables hacen, debe de ser un conjunto de reglas alternativas vinculadas a propósitos y objetivos concretos, de manera que fijados éstos, las normas a elegir seventan determinadas por inferencia teleológica (para conseguir X debes de hacer A). Cualquiera que con una mentalidad medianamente analítica haya tratado de derivar reglas concretas a partir de las construcciones cognoscitivas clásicas, en las que no se especifican objetivos alternativos, probablemente habrá encontrado a faltar el engranaje necesario para hacer funcionar el mecanismo: el objetivo al que se pretende llegar. Sin ello, parece imposible derivar normas de actuación a partir de un conjunto de hipótesis o enunciados cognoscitivos, especialmente si en esa descripción no se especifica la taxonomía de los diversos fines que pueden conseguirse con la utilización selectiva de un conjunto de reglas.

Parece así claro que el enfoque de la teoría contable, basado en un amplio y completo conjunto de conocimientos encaminados a un único fin y aplicable en cualquier situación debe de ser sustituido por un núcleo central de proposiciones básicas, cuyo desarrollo en función de objetivos concretos se haga a través de hipótesis instrumentales. De

esta manera un principio o procedimiento se justificará si sirve adecuadamente para un propósito (134), con lo que se le aceptará por sus méritos y no por la costumbre (135). - La objetividad de tales planteamientos, como ya indicabamos en relación con la lógica deóntica, no descansa en que sus enunciados tengan validez general, sino en que los --- principios se construyan a partir de objetivos o juicios - de valor explícitos.

No obstante, la construcción teórica de una taxonomía de posibles objetivos no parece tarea fácil o, al menos, por el momento está tan sólo en sus comienzos (136). De ahí que si afirmábamos que el positivismo en la cons---trucción de principios pudo tener su razón de ser en una coyuntura histórica determinada, haya que añadir ahora de acuerdo con la A.A.A., que la Contabilidad en un futuro ha de ser más normativa y menos descriptiva (137). Cuando -- aquella taxonomía esté hecha, los diferentes fines y su --

---

(134) Evidentemente la idea no es nueva: esta última frase está extraída de PATON, V.A.: "Accounting.....", op. cit., pag. 472.

(135) RODRIGUEZ LOPEZ, J.: "Sobre principios.....", op. cit. pag. 111.

(136) MATTESSICH, R.: "Accounting and Analytical.....", op. cit. pag. 251, enumera las siguientes dificultades para esta tarea: "En primer lugar debe de tenerse en cuenta que muchas hipótesis con tables están vagamente moldeadas, aunque requieran formulación rigurosa. En segundo lugar, es difícil con frecuencia reconciliar una hipótesis específica con un sistema de información general o multipropósito. Y en tercero, incluso es más difícil - comprobar cuando un conjunto de hipótesis es óptimo o satisfactorio con respecto a un objetivo y a un contexto específico.

(137) A.A.A.: "A Statement of Basic.....", op. cit., pag. 63.

forma de alcanzarlos podrán incorporarse positivamente a la Teoría de la Contabilidad, que en un estado ideal y en un marco no cambiante podría limitarse a enumerarlos; pero mientras esto no ocurra, parece ineludible la construcción de principios a través de juicios de valor.

La consecuencia inmediata de esta situación es que la pretendida neutralidad de la contabilidad no es sino una utopía, al menos en la situación en que se encuentra actualmente (138). Ello nos lleva a afirmar que al suministrar la información contable es necesario, en línea con el adecuado tratamiento de los juicios de valor, explicitar al máximo la elección de los criterios aplicados a un caso concreto, especialmente cuando estos criterios no sean unívocos y comunmente compartidos. En una situación en la que los diferentes receptores de la información contable pueden manejar juicios de valor distintos a los del emisor y diferentes entre sí, la única manera de garantizar un mínimo de objetividad frente al usuario es la puesta de manifiesto de los criterios seguidos en la elección entre las posibles alternativas.

---

(138) Vid. A.A.A.: "A Statement.....", op. cit., pag. 16.

(139) Vid. este tema ampliamente tratado en MONTESINOS JULVE, V.: Neutralidad.....", op. cit.



## LA NECESARIA INTEGRACION DE AMBAS POSTURAS

Suele decirse con frecuencia que una buena teoría es a la vez normativa y positiva, en la medida en que explica la práctica en términos de su utilidad (140). Ya hemos indicado que el positivismo cognoscitivo puede ser válido para el conocimiento de la realidad actual -aunque no para -- cambiarla- e incluso para llegar a formalizar un cuerpo de conocimientos, a través de la consecución del grado de abstracción necesario para que las relaciones entre las diferentes partes teóricas no se oscurezcan a causa de imperfecciones del lenguaje o de impedimentos sociológicos o psicológicos (141). Sin embargo, la contabilidad que se desprende de los principios contables, tal como éstos se formulan por algunas organizaciones, no va más allá de esta primera etapa en el proceso de racionalización: la meramente descriptiva.

Se cometen de esta manera dos errores básicos: de un lado, la gran amplitud que quiere dársele a la generalización de la teoría contable, en su aspecto cognoscitivo, pareciendo que deba llegar a los más recónditos entresijos de la práctica (142), sin que, como contrapartida, se dote a la construcción de una asunción, axioma o postulado que --

---

(140) MOST, K.S. : "Accounting....", op. cit., pag. 12

(141) Cfr. DEVINE, C.T.: "Research Methodology and Accounting Theory Formation". TAR, Vol. XXXV, n° 2, Julio 1960, pags. 387-399.

(142) "Si algo probara la falta de madurez de la Contabilidad como teoría intelectual sería esa insistente búsqueda de una panacea que conjuntara conocimientos suficientes para la solución de problemas". BUCKLEY, J.W.; KIRCHER, P. y MATHEWS, R.L.: "La Metodología .....", op. cit., pag. 269.

permita la elaboración de modelos específicos y su orientación hacia propósitos concretos. De otro lado, el segundo error es la búsqueda de una verdad absoluta, por referencia a la realidad, cuando de hecho la objetividad debería de -- ser teleológica y no cognoscitiva, ya que los conceptos que se manejan, tales como los de riqueza y renta no son categorías absolutas, sino normativas, es decir, encaminadas a un fin (143).

En síntesis, y como ya hemos afirmado en otro lugar, el error puede reducirse a uno sólo: falta de una adecuada distinción entre la generalización de una teoría y su interpretación práctica. La formalización ha de conducir necesariamente a una estructura teórica generalizada y polivalente, que sirva de herramienta analítica para cualquier tipo de realidad -económica o no- que responda a su formalismo -abstracto (144). En su aspecto más descriptivo, esa formalización ha de contener un postulado, asunción o axioma teleológico que, reconociendo la posible diversidad de propósitos, haga viable el engranaje de la teoría general con su interpretación, a través de la construcción de modelos espe

---

(143) Vid. RAPPAPORT, A.: "Economic Impact of Accounting Standards. Implications for the FASB". JOA, May 1977, pag. 14 y también GERBOTH, D.L.: "Research, Intuition and Politics in Accounting Inquiry". TAR, Julio 1.973.

(144) GARCIA GARCIA, M.: "Memoria sobre Concepto, Fuentes, Contenido y Programa de la Teoría de la Contabilidad". Facultad de CC.EE. y EE. de la Universidad Autónoma de Madrid, 1980, pag. 155. Vid. también MONTESINOS JULVE, V.: "En torno al problema de la división de la Contabilidad". R.T.C. Vol. XXVIII, - n° 335, Noviembre 1.976, pag. 402. Esta idea aparece implícita también en VELA PASTOR, M.: "Sistemas Contables". R.T.C. - n° 266. Febrero 1.971, en especial pag. 53.

cíficos, direccionales y, por tanto, aplicables a diferentes realidades (145). Con ello este "centro firme" (146), tiene validez independientemente de la aceptación de una estructura cualquiera de objetivos (147), aunque si éstos fueran, como ya hemos indicado, convenientemente desarrollados y verificados a través de la adecuada contrastación de su realidad y utilidad, podrían ser tratados descriptivamente en dicho centro firme, a condición de que el sistema fuera estable o, al menos, capaz de aprehender y solventar las nuevas situaciones en cuanto a objetivos que pudieran ir surgiendo con la evolución del entorno (148).

Los principios contables deben de responder, como reglas para la acción, a este último estadio de la construcción teórica, permitiendo así que ésta sea lo suficientemente flexible como para satisfacer las necesidades de distin-

- 
- (145) Tenemos, como es lógico, muy presente en este conjunto de afirmaciones, la construcción de Richard Mattessich, que consigue el mencionado y necesario engranaje a través de la siguiente asunción, introducida formalmente en la versión alemana de su *Accounting and Analytical Methods*: "Existen unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, las cuales deben ser cubiertas por un concreto sistema contable. La elección de reglas contables depende del propósito o necesidad señalados".
- (146) En terminología de MONTESINOS JULVE, V.: "Formación histórica..." op. cit. Vid. en especial pág. 383.
- (147) Cfr. MAY, R.G. y SUNDEM, G.L.: "Research for....", op. cit., pag. 747.
- (148) Montesinos se refiere a esta situación, recogiendo una frase de Ijiri, afirmando que un modelo descriptivo puede ser normativo y un modelo normativo puede ser descriptivo, si el sistema existente se considera en el óptimo. Vid. MONTESINOS JULVE, V.: "Formación y contrastación.....", op. cit., pags. 47 y 48.

tos objetivos pero, a la vez, lo bastante rígida como para brindar uniformidad y coherencia (149). De otro modo, no sería posible la solución genérica de todos los problemas que surgen en un sistema contable (150).

Por último, no podemos por menos de subrayar algo - que está implícito en las líneas anteriores: la capacidad de este tipo de construcciones para adaptarse al entorno - cambiante a medida que evolucionan los requerimientos que se exigen a la Contabilidad, en paralelo, como ya hemos indicado, con la evolución del concepto de entidad económica. La consideración no es gratuita, pues el sistema contable que predomina en la actualidad está diseñado, aunque a veces irregularmente, bajo la óptica del empresario aportante de su capital al negocio. La evolución de este concepto de empresa puede hacer cambiar rotundamente los principios contables sobre los que se asienta la información así concebida. De ello nos ocuparemos en otro capítulo del -- presente trabajo.

Como síntesis de lo expuesto hasta aquí, pueden ser virnos los cinco puntos en que Mattessich cifra las dife--rencias entre el enfoque tradicional y el actual de la Contabilidad (151):

---

(149) HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría .....", pag. 5

(150) Cfr. AECA: "Principios y normas.....", op. cit., pag. 12

(151) MATTESSICH, R.: "Methodological Preconditions and Problems..." op. cit., pags. 469 y 470.

1. Formulación y utilización de términos bien definidos y conceptos empíricamente significativos, en contraposición al empleo de expresiones vagamente descritas y conceptos no operativos.
2. Adaptación de instrumentos científicos generales y métodos de las ciencias matemáticas, filosóficas, económicas y del comportamiento a la Teoría de la Contabilidad, en vez de utilizar y particularizar un marco conceptual sumamente especializado.
3. Orientación hacia la Contabilidad específica y hacia modelos de información de gestión para objetivos concretos contra la aceptación dogmática de - un fin único, global o indefinido.
4. Procedimientos de comprobación sistemáticos a través de los cuales los modelos e hipótesis alternativos para un mismo objetivo pueden ser comprobados en cuanto a su pertinencia, seguridad, exactitud, eficiencia, oportunidad o quizás rendimiento total, en lugar de la simple comprobación jerárquica y cumplimiento de convencionalismos.
5. Integración de áreas contables específicas en una entidad coherente, en vez de un conjunto de convenciones defectuosamente conectadas, dogmas, reglas y modelos particularizados y aislados.

## CONCLUSION FINAL : EL DESACUERDO CIENTIFICO

Un último punto merece ser subrayado, especialmente en relación con el título que hemos dado al presente capítulo. Queda claro que los juicios de valor, más que ignorados o expulsados de un concepto restringido de ciencia, deben de ser adecuadamente tratados y explicitados a través de los instrumentos comentados hasta aquí, en una solución que en esencia, no difiere radicalmente de la filosofía propuesta por Gunnar Myrdal, que comentábamos al comienzo del capítulo (152). Sin embargo, reducción, localización, especificación, utilización adecuada de la lógica deóntica y cualquier otro tratamiento que pueda preconizarse para los juicios de valor no significa en absoluto que los mismos dejen de existir o que una vez tratados adecuadamente, queden anulados con respecto a una construcción determinada. Un seguidor de Gunnar Myrdal, con respecto a las críticas que se hicieron desde el positivismo a la postura de este último autor, afirmaba que el propósito de hacer explícitas las premisas de valor no es el eliminar el sesgo, sino el permitir a los lectores reconocerlo, para aceptarlo, cambiarlo o descartarlo (153).

---

(152) Vid. nota a pie de pagina número 28.

(153) Citado por DIEZ NICOLAS, J. : "La Sociología..." Op. cit., pag. 276. Se refiere a ROSE, A. M.: "Theory and Method in the Social Sciences" The University of Minnesota Press. Minneapolis, 1954, pag. 166.

Por eso se ha indicado que a la hora de construir o proponer teorías en Contabilidad, el que lo haga ha de ser consciente de que ineludiblemente está manejando juicios de valor, pero su misión no es tanto evitarlos, puesto que no podría -- construir teoría alguna, cuanto asumirlos en su verdadera dimensión, sabiendo que los resultados de su investigación serán sólo válidos para aquellas personas que consideren, al hacer -- sus razonamientos teóricos o prácticos, las mismas posiciones de partida (154). Los juicios de valor constituyen, por tanto, una explicación epistemológica al desacuerdo científico y esto ha de ser así en tanto el sistema no alcance su óptimo estable, en la terminología ya aludida de Ijiri.

No podemos finalizar estas páginas sin tratar de ofrecer un punto de vista conciliador entre concepciones positivas y -- normativas, adicional a los muchos que se han vertido en estas líneas. En última instancia, la ciencia trata de explicar el -- porqué de las cosas, construyendo modelos teóricos que den -- cuenta de su ser. Pero las hipótesis y teorías científicas, -- que no se derivan de los hechos, sino que se inventan para dar cuenta de ellos (155), encuentran su esencia última en un conjunto de asunciones básicas aceptables, capaces de generar ex-

---

(154) GONZALO ANGULO, J. A.: "Modelos..." Op. cit. pag. 94 que añade: "En algún momento, si las suposiciones de partida son adecuadas y se generalizan entre los usuarios, el "debe ser" tenderá al "es" y las teorías normativas tenderán a generalizarse, aunque esto no las convertirá en positivas en el sentido más general del término de proposiciones válidas en cualquier tiempo y lugar, al estilo de la verdad intuita en el racionalismo cartesiano".

(155) HEMPEL, C. G. : "Filosofía..." Op. cit, pag. 33.

plicaciones (156), cuya validez se contrasta por referencia a aquella realidad. Esta afirmación, que puede parecer eminentemente positivista, puede esconder también una visión normativa de la ciencia, dependiendo del carácter que se otorgue a los términos "realidad" y "contrastación". Si entre la primera cabe la acción y si dentro de la segunda es posible una objetividad basada en la concordancia de la explicación propuesta con determinados objetivos, habremos presentado las bases de un concepto de ciencia en el que tienen cabida tanto posturas normativas como positivas.

---

(156) Cfr. la siguiente definición de MOST, K. S. : "Accounting...", Op. cit, pag. 15: "Una teoría es un conjunto complejo de reglas o principios basados en el conocimiento derivado de la investigación. Esta última se caracteriza por su metodología, es decir, por ser un conjunto de métodos. Un método es un conjunto de modelos con utilidad para verificar hipótesis. Por tanto, una teoría es esencialmente un conjunto de hipótesis aceptables."



## BIBLIOGRAFIA CITADA

- ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (ICAEW): "Setting Accounting Standards. A Consultative Document" AC, Nov. 1978, pags. 56 a 58.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION: "A Statement of Basic Accounting -- Theory" AAA, Evanston, Illinois. Third Printing, 1970.
- "Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance" AAA, Sarasota, Florida, 1977.
- ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS: -- "Principios y Normas de Contabilidad en España". AECA, Serie Documentos, nº3, Madrid, 1980.
- BEDFORD, N. M.: "Discussion of Opportunities and Implications of the Report on Objectives of Financial Statements". Studies on Financial Accounting Objectives. JAR, Supl. 1974. Pags. 13 a 17.
- BENSON, H.: "The Story of International Accounting Standards" AC, Julio de 1976. Pag. 34 a 39.
- BLAKE, N.: "U.K. and U.S. Standards. A comparison". AC, Sep. 1979, -- pags. 50-52.
- BROMWICH, M.: "The Setting of Accounting Standards. The Contribution of Research". Del Readings "Essays in British Accounting Research" Ed. Michael Bromwich y Anthony Hopwood. Pitman Publishing Limited. Londres, 1981.
- Y HOPWOOD, A. (Editores): "Essays in British Accounting Research" Pitman Publishing Limited. London, 1981.
- BUCKLEY, J. W. (Editor): "Contemporary Accounting and its Environment" Dickenson Publishing Co, 1969. Versión castellana bajo el título -- "La Contabilidad Contemporánea y su medio ambiente". Ediciones -- Contables y Administrativas. Mexico, 1970.
- KIRCHER, P. y MATHEWS, R. L.: "Methodology in Accounting Theory" AR, vol XLII, núm. 2, abril 1968.
- BURTON, J. C.: "A Symposium on the Conceptual Framework" JOA, Enero -- 1978, pags. 53 a 58.
- CAMPO, S. del: "La Sociología científica moderna". Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.
- CAMPS, V.: "Los valores éticos en la actividad científica". Cuadernos -- Económicos de ICE. Núm. 3-4, 1977. Pags. 232 a 247.

- CARIBANO CALVO, L.: "Teoría Actual de la Contabilidad". Ed. ICE, Madrid, 1975.
- "El problema de los juicios de valor en las ciencias empresariales" Estudios monográficos de Contabilidad y de Economía de la Empresa - en homenaje al profesor Fernández Pirla. Ed. ICE, Madrid, 1980. Pag. 151 a 166.
- CARNAP, R.: "Philosophical Foundations of Physics". Basic Books. New York, 1966. Versión castellana con la denominación "Fundamentos filosóficos de la física. Ed. Sudamericana. Buenos Aires, 1969.
- CEA GARCIA, J. L.: "Memoria sobre concepto, método, fuentes y programa de la Contabilidad." Facultad de CC EE y EE de la Universidad Autónoma de Madrid. 1979.
- McCOMB, D.: "The International Harmonization of Accounting. A Cultural - Dimension. IJA, vol. 14, núm. 2, Spring 1979.
- CHAMBERS, R. J.: "Conventions, Doctrines and Commonsense" En el Readings "Financial Accounting Theory (II). Issues and Controversies" Keller, T. F. y Zeff, S. A. (Editores). Mc Graw Hill Book Co. New York, 1969.
- CHATFIELD, M.: "A History of Accounting Thought" Dryden Press, Illinois, 1974.
- DAHRENDORF, R.: "Sociología y Libertad". Ed. Tecnos. Madrid, 1966.
- DEVINE, C. T.: "Research Methodology and Accounting Theory Formation" AR, vol. XXXV, núm. 2, julio 1960. Pags. 387 a 399.
- DIEZ NICOLAS, J.: "La Sociología. Entre el funcionalismo y la dialéctica". Biblioteca Universitaria Guadiana. Madrid, 1976.
- MCDONALD, D. L.: "Comparative Accounting Theory". Addison Wesley Publishing Co. Massachusetts, 1972.
- DURKHEIM, E.: "Las reglas del método sociológico". Ed. Morata, Madrid, - 1978.
- DUVERGER, M.: "Métodos de las Ciencias Sociales". Ed. Ariel, Barcelona, - 1962.
- EDEY, H. C.: "Accounting Standard in the British Isles". Studies in Accounting. ICAEW, London, 1977.
- FERNANDEZ PIRLA, J. M.: "Economía y Gestión de la Empresa". Ed. ICE, Madrid, 1976.
- FINDLATER, R. Y CONSTANTINE, J.: "Progress in the U. S. Towards a Conceptual Framework." AC, vol 91, marzo de 1980. Pags. 126 a 128.
- FRIEDMAN, M. "Ensayos sobre Economía positiva". Ed. Gredos. Madrid, 1967.

- GALBRAITH, J.K.: "La Sociedad Opulenta". Ed. Ariel, Barcelona, 1969. -
- GARCIA GARCIA, M.: "Memoria sobre concepto, método, fuentes y programa de la Contabilidad". Facultad de Ciencias EE. y EE. de la Universidad Autónoma. Madrid, 1979.
- GERBOTH, D. L.: "Research, Intuition and Politics in Accounting Theory". ABR, Julio 1973.
- GIBBS, G. : "Accounting Principles. Generally Accepted by Whom?". ABR, Winter 1977.
- GONZALO ANGULO, J.A.: "Modelos normativos para el cálculo y control de costes en la empresa". Tesis doctoral. Universidad Autónoma. - Madrid, 1979.
- HAMILL, A. y SHEARER, T.: "Setting out a Conceptual Framework for Accounts". AC, vol. 91, julio 1980.
- HEMPEL, C.G.: "Filosofía de la Ciencia Natural". Alianza Universidad.- Madrid, 1976.
- HUTCHISON, T. W.: "Economía positiva y objetivos de Política Económica". Ed. Vicens Vives. Barcelona, 1971.
- JONES, C.J.: "Accounting Standards. A Blind Alley". ABR, Autumn, 1975.
- KELLER, T.F. y ZEFF, S.A.: "Financial Accounting Theory (II). Issues - and Controversies". McGraw Hill Book Company. New York, 1969.-
- KUHN, T.S.: "The Structure of Scientific Revolutions". University of - Chicago Press. Chicago, 1970. Versión española bajo el título: "La Estructura de las Revoluciones Científicas". Fondo de Cultura Económica. Madrid, 1979.
- LAKATOS, I.: "Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes". Incluido en "Criticism and the Growth of Knowledge". Lakatos, I. y Musgrave, A. (Editores). Acambridge University Press. Cambridge, 1970. Versión castellana con el título: "La Crítica y el desarrollo del conocimiento". Ed. Grijalbo, Barcelona, 1975.
- LANGENDERFER, H.Q.: "A Conceptual Framework for Financial Reporting".-- JOA, nº136, julio de 1973. pags. 46 a 55.
- LEE, T. A.: "The Evolution and Revolution of Financial Accounting. A Review Article." ABR nº36, Autumn 1979, pags. 292 a 299.
- LIPSEY, R.G.: "Introducción a la Economía Positiva". Ed. Vicens Vives,-- Barcelona, 1971. Décima Edición.
- LOPEZ MORENO, M.J.: "Las técnicas cuantitativas en un concepto moderno de Contabilidad y Administración de Empresas." REFC, vol.V, -- núm. 18.

- LUNA LUQUE, F.J.: "El positivismo lógico en la Contabilidad " RTC, vol - XXVI, nº31), octubre de 1974.
- MALLO RODRIGUEZ, C.: "Contabilidad Analítica. Costes, rendimientos, precios y resultados". Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1979.
- "Memoria sobre concepto, método, fuentes y programa de la Contabilidad". Facultad de CC. EE. y EE. de la Universidad Autónoma. Madrid, 1979.
- MANHEIM, K.: "Ideología y Utopía". Ed. Aguilar, Madrid, 1958.
- MARIAS, J.: "Introducción a la Filosofía". Ed. Revista de Occidente. Madrid, 1969. Décima Edición.
- MARTINDALE, D.: "La Teoría Sociológica. Naturaleza y Escuelas". Aguilar, Madrid, 1968.
- MATTESSICH, R.: "Accounting and Analytical Methods". R.D. Irwin. Homewood, Illinois, 1964.
- "Some Thoughts on the Epistemology of Accounting". University of British Columbia". Vancouver, Canadá, 1970.
  - "Location of Value Juggements and Instrumental Hypothesis". Working Paper nº51. Faculty of Commerce and Business Administration of British Columbia. Vancouver, Canadá, 1972.
  - "Methodological Preconditions and Problems of a General Theory of Accounting". AR, vol XLVII, nº3, julio de 1972. Págs. 469 a 487.
  - "Instrumental Reasoning and Systems Methodology". Reidel, Dordrecht, 1978.
  - "On the Evolution of Theory Construction in Accounting. A Personal Account." ABR, vol 10, 1980, nº37, pags. 158 a 173.
- MAY, R.G. y SUNDEM, G.L.: "Research for Accounting Policy. An overview". AR, vol LI, octubre 1976.
- McMONIES, P.N.: "EEC, UEC, ASC, AISG, ICCAP, IFAC. Old Uncle Tom Cobble and All". ABR, Summer 1977. Pags. 162 a 167.
- MONTESINOS JULVE, V.: "Contabilidad y Dirección Empresarial: una aproximación conceptual". Tesis Doctoral. Facultad de CC. EE. y EE. de la Universidad de Valencia. 1974.
- "Formación y contrastación de las teorías científicas en Contabilidad". RTC, vol XXVIII, nº326, Febrero de 1976. Pags. 41 a 48.
  - "Neutralidad de la Ciencia Contable". RTC, vol. XXVIII, nº328.- Abril de 1976. Pags. 121 a 128.

- MONTESINOS JULVE, V.: "En torno al problema de la división de la Contabilidad". RTC, vol. XXVIII, nº335, nov. 1976.
- MOST, K.S.: "Accounting Theory". Leslie Linvigstone Georgia Institute of Technology. Columbus, Ohio, 1977.
- MYRDAL, G.: "An American Dilema". Harper and Brothers. New York, 1944.
- "The Political Element in the Development of Economic Theory" - Harward, 1955.
- PARSONS, T.: "The Social System". The Free Press. Glencoe, 1951.
- PATON, V.A.: "Accounting Theory". The Ronald Press Co. 1922. Reeditado por Accounting Studies Press Ltd. Chicago, 1962.
- y LITTLETON, A.C.: "An Introduction to Corporate Accounting Standards". Monografía nº3. AAA, Chicago, 1940.
- PERCY, K.: "Accounting Standards. One user's viewpoint". AC, Julio, 1979, pags. 46-48.
- POPPER, K.: "The Logic of Scientific Discovery". Science Editions, 1961. Versión castellana en "La Lógica del descubrimiento científico". Ed. Tecnos, Madrid, 1962.
- QUINTANILLA, M.: "Adversus ingenieros. Hacia un replanteamiento de las relaciones entre teoría y acción en las ciencias sociales". Cuadernos Económicos de ICE, nº3-4, 1977, págs. 248 a 274.
- RAPPAPORT, A.: "Economic Impact of Accounting Standards. Implications for the FASB". JOA, May, 1977.
- RODRIGUEZ LOPEZ, J.: "Sobre principios de Contabilidad". RTE, núms. 4, 5 y 6, Abril, Mayo y Junio de 1963.
- ROSE, A.M.: "Theory and Method in the Social Sciences". The University of Minnesota Press. Minneapolis, 1954.
- RUDNER, R.S.: "Filosofía de la Ciencia Social". Alianza Universidad. Madrid, 1973.
- SCOTT, D.R.: "The Basis for Accounting Principles". AR, vol XVI, nº4, - diciembre de 1941.
- SERRA SALVADOR, V.: Memoria sobre concepto, método, fuentes y programa de la Contabilidad! Facultad de CC. EE. y EE. de la Universidad de Valencia. 1981.
- SMITH, D. y PATERSON, R.: "Accounting Standards Committee. The immediate need for reform". AC, Agosto, 1979, pags. 54-56.
- SORTER, G.H. y GANS, M.S.: "Opportunities and Implications of the Report on Objectives of Financial Statements!". Studies on Financial Accounting Objectives, JAR, Supl. 1974, pags. 1 a 11.

- SPROUSE, R.T.: "The Importance of Earnings in the Conceptual Framework".- JOA, Enero 1978
- TOHARIA, J.J.: "Para una reorientación de la Sociología del Conocimien--to". Papers, Revista de Sociología, núm. 6, 1976. Pags. 123 a 145.
- VATTER, W.J.: "Obstáculos con que tropieza la tarea de concretar los principios contables". Incluido en Buckley, J.W.: "La Contabilidad --contemporánea y su medio ambiente". Ediciones Contables y Administrativas. Mexico, 1970.
- VELA PASTOR, M.: "Sistemas Contables". RTC, núm. 266, Febrero de 1971.--
- WALLACE, W.L.: "La lógica en la ciencia de la Sociología". Alianza Editorial. Madrid, 1976.
- WEBER, M.: "El político y el científico". Alianza Editorial, Madrid, 1967.
- WEETMAN, P.: Accounting Standards. A Pause for Reflection". ABR, Summer,-1977.
- WRIGHT, G. H. von: "Norma y acción. Una investigación lógica". Ed. Tec---nos, Madrid.
- WYATT, A. R. : "Who Sould Set Governmental Accounting Standards?" JOA,--Marzo, 1979.
- ZEFF, S. A.: " Forging Accounting Principles in Five Countries. A Histo--ry and Analysis of Trends". Arthur Andersen Lecture Series. Sti--pes Publishing Co. 1972.

CAPITULO UNDECIMO :

EL DESACUERDO CIENTIFICO.

UNA EXPLICACION SOCIOLOGICA





CAPITULO 11

EL DESACUERDO CIENTIFICO : UNA EXPLICACION

SOCIOLOGICA

INTRODUCCION A LA SOCIOLOGIA DEL CONOCIMIENTO

DELIMITACION Y AMBITO DE ACTUACION

La evolución del saber en cuanto descansa en una actividad humana, es susceptible de ser analizada desde el punto de vista del comportamiento del científico y de los condicionantes sociales que en él confluyen. Este es, en una primera aproximación, el objeto material de la Sociología del Conocimiento, como rama de esa disciplina, que trata de aplicar los instrumentos sociológicos al estudio de la influencia de factores de esta índole en la creación, institucionalización y difusión del mismo. Su núcleo principal se centra en la trayectoria existencial del conocimiento y en su interacción mutua con las circunstancias ambientales que lo determinan (1) Parece, en consecuencia, que toda referencia al marco social en el que se produce la actividad científica, puede ser considerada como parte de, o contribución a la sociología del conocimiento, aún cuando, como indica Ferrater (2), esta última se ha desarrollado sistemáticamente sólo cuando se han estu-

---

(1) Vid. en especial TOHARIA, J.J.: "Para una reorientación...", Op. cit trabajo del que tomamos algunas de las líneas generales de este epígrafe.

(2) FERRATER MORA, J.: "Diccionario...", op. cit. pag. 603

diado las mencionadas condiciones con algún detalle y se han proporcionado además teorías destinadas a explicar la relación entre estructuras y condiciones sociales y estructuras cognoscitivas y, en general, entre aquéllas y estructuras culturales de toda clase. Los problemas que se plantean en la sociología del conocimiento son típicos de toda "sociología de la cultura" por lo que pueden extenderse fácilmente a estos, cuando menos por analogía (3)

Desde este punto de vista, la sociología del conocimiento llevaría a la afirmación de que la ciencia es una actividad cultural, en el sentido más sociológico del término, mediante la cual una sociedad interpreta el mundo que la rodea (4). La existencia de una subcultura científica implicaría, por tanto, la existencia de elementos técnicos, ideas, hábitos y valores (5), heredados y transmitidos sucesivamente en un proceso dinámico y evolutivo y, en definitiva, la existencia de formas pautadas de pensar, sentir y reaccionar, adquiridas y transmitidas principalmente por símbolos que constituyen los logros característicos de los grupos humanos (6), en este caso la comunidad científica, en un momento y en un lugar determinados. De esa manera y como tal cultura, la ciencia tiene unos soportes biológicos, ambientales, psicológicos e históricos, mutables y dinámicos.

#### La ideología y las actitudes culturales del científico

---

(3) Ibidem.

(4) Cfr. CAMPO, S. del: "La sociología...". op. cit. pag. 43

(5) DIEZ NICOLAS, J.: "Sociología...", op. cit, pag. 139, en su comentario al término cultura en general

(6) Idem, pag. 140

pueden ponerse en clara relación con los juicios de valor del contexto genético, los Werturteile y Wertbeziehungen Weberianos, de los que nos ocupamos en el capítulo anterior y que encauzan la actividad del hombre de ciencia, su elección de los problemas a resolver y su actuación instrumental. No obstante, hay que admitir también una notable carga sociológica de ideologías y en especial actitudes en los contextos de validación y pragmático, que hacen que la Sociología del conocimiento no deba detenerse en aquel ámbito denominado por algunos autores antesala de la ciencia.

El enfoque sociológico del conocimiento, aunque antiguo, ha tenido una fuerte irrupción en el marco científico de todas las disciplinas, tanto en su forma pura como en combinación con elementos epistemológicos, quizás como reacción a un concepto de verdad inmutable y absoluta. Hay que indicar - aquí que la sociología del conocimiento, en su versión más aceptada, excluye toda especulación filosófica, mas propia de la epistemología, acerca de si el conocimiento alcanzado, la verdad compartida culturalmente, son o no ciertos. De ahí que no deba considerarse sociología del conocimiento, sino tan sólo una teoría sociológica del mismo, a aquellos enfoques que se centran fundamentalmente en determinar las condiciones para acceder a un conocimiento objetivo y absolutamente verdadero (7), por adición o agregación hipotética de la totalidad de horizontes mentales encontrables, bajo la afirmación de que cada sector social ofrece tan sólo un reflejo limitado y parcial de la verdad. Tampoco sería sociología del conocimiento la denominada teoría del falso conocimiento o del interés científico, que preconiza la ausencia total de una ciencia

---

(7) TOHARIA, J.J.: "Para una reorientación...", op. cit. pag. 126

"inocente", por cuanto los entramados simbólicos e ideacionales aparecen como racionalizaciones al servicio de intereses concretos (8). A este último aspecto dedicaremos el próximo epígrafe, en comentario a alguna reciente aportación en dicho sentido a nuestra disciplina.

La explicitación de la diversa temática que puede considerarse incluida en la sociología del conocimiento no es - tarea fácil ya que, o bien puede ser tan amplia como se quiere, o bien puede resolverse diciendo que en ella tendrían cabida todos los objetos de estudio de la sociología, aplicados a la subcultura científica. Siguiendo a Toharia (9), puede articularse un primer esquema clasificatorio en dos grandes partes: el análisis sociológico de los factores intervinientes en la creación del conocimiento y, por otro, el de aquellos que inciden en la institucionalización y difusión del mismo.

En el primer punto hay que incluir el carácter evolutivo y dinámico de la ciencia que, como tal subcultura, experimenta una continua acumulación y transformación en su constante relación con el medio ambiente, en un proceso de transmisión del ethos compartido. El acceso de un individuo a la comunidad científica y a sus valores culturales se realiza a través de un claro proceso de socialización, mediante el que su personalidad científica se desarrolla y constituye al contacto con los demás, a través de los demás y por asimilación

---

(8) Idem, pag. 128.

(9) Idem, pag. 133 y 55.

de los demás (10). La comunidad o grupo en que se desenvuelve, transmite a sus miembros un conjunto de pautas, normas - de actuación, valores compartidos y, en definitiva, toda una subcultura de elementos de integración o cohesión que, a su vez, el propio grupo ha heredado y conserva en un claro mecanismo de autodefensa de todo aquello que configura sus deseos, hábitos y costumbres. Así, cada individuo adquiere el tipo de carácter que le hace actuar del modo que tiene que hacerlo de acuerdo con la ética grupal, con lo que la socialización sustituye de forma progresiva y generalmente inconsciente, el comportamiento espontáneo y experimental, por una conducta esperada, pautada, regular y, en cierto modo, predecible (11)

La categoría de "hombre de ideas" es un rol institucionalizado (12), reflejo de las representaciones, creencias y sistemas de valores colectivos. Poco importa que estos núcleos comunes correspondan o no a la realidad, es decir, que sean o no ilusorios; lo esencial es la adhesión que les manifiesta el grupo social (13), que de este modo configura el -

- 
- (10) Cfr ROCHER, G.: "Introducción a la sociología general". Ed. Herder. Barcelona, 1977, p. 33. Este autor define la socialización como "el proceso por cuyo medio la persona humana aprende e interioriza, en el transcurso de su vida, los elementos socioculturales de su medio ambiente, los integra a la estructura de su personalidad, bajo la influencia de experiencias y de agentes sociales significativos y se adapta así al entorno social en cuyo seno debe vivir". Pags. 133 y 134.
- (11) Cfr. HORTON, P.B. y HUNT, C.L. "Sociología". Mc. Graw Hill and Co. México, 1968, pag. 204.
- (12) Vid. a este respecto FICHTER, J.H.: "Sociología". Ed. Herder, Barcelona 1974, pag. 373 y 55.
- (13) DUVERGER, M.: "Sociología Política". Ed. Ariel. Barcelona, 1968, pag. 98

sistema de presión o control que salvaguarda sus valores: el individuo se enfrenta a unas normas y su opción generalmente estriba entre su aceptación o el rechazo (14)

El concepto de comunidad y de grupo científico son en consecuencia, claros e interesantes objetos de la sociología del conocimiento, como auténticas realidades sociales, con un inevitable efecto sobre la actuación del individuo inserto - en ellos. Sus normas, como expectativas grupales de conducta, la socialización y aprendizaje, como precio de la pertenencia al colectivo, el efecto mimético que el grupo ejerza sobre sus individuos (15), los liderazgos en su seno y la influencia del líder (16), la utilización de los logros intelectuales para aumentar el estatus individual (17), la manera en que la comunidad científica influye sobre las ideas de de sus miembros y sobre la forma de aflorar, presentar y contrastar las mismas (18) son categorías sociológicas que pue-

---

(14) Vid. en especial GINER, S.: "Sociología". Ed. Península. Barcelona 1979.

(15) "El juicio que emite un ejecutivo del mundo de los negocios y aún el resultado de sus cuidadosos estudios está fuertemente reforzado si se sabe que otros han llegado a la misma conclusión" KATONA, J.: "Psicología de la Economía". Ed. Ateneo. Buenos Aires, 1979. pag. 250

(16) "Seguir al líder no implica una confabulación, pero resulta de la consecuencia de pertenecer al mismo grupo". Ibidem.

(17) "El hecho de ser miembro de un grupo crea el deseo de ocupar allí una posición estimada, y aun destacada". Idem, pag. 226. "Nuestra necesidad de estatus dentro de los grupos íntimos es una palanca de lo más eficaz para el uso de la presión del grupo hacia las normas del mismo" HORTON, P.B. y HUNT, C.L.: "Sociología". op. cit. pag. 144

(18) "Los psicólogos sociales... han realizado experimentos que ponen de manifiesto como una persona tiende a conformar sus expresiones con las del grupo ... demostrando que muchas personas cambian una observación que ellos saben correcta, antes que oponerse al grupo". Idem. pag. 145.

den muy bien ser analizadas desde la perspectiva de la sociología del conocimiento y que requieren amplios estudios, de los cuales no se han dado sino los primeros pasos. En cualquier caso, junto a unas funciones institucionalizadas del intelectual, existe un conjunto de factores culturales que proporcionan un repertorio temático, un medio ambiente ciertamente condicionante, que moldea el rol del intelectual (19).

Los juicios de valor, tanto los compartidos como los subjetivos por referencia al entorno, juegan un papel importante en aquel conjunto de elementos cohesionantes; los primeros son claramente culturales y los segundos se ven condicionados por la inserción social del científico, cuya personalidad ha sido moldeada o, al menos, condicionada por el proceso de socialización.

Los valores compartidos surgen del grupo y los subjetivos, explícitos o no, se ven influenciados por el mismo; los resultados de la actividad científica dependen en buena medida de la comunidad que los encauza a través del contexto genético y, a la vez, se contrastan con los valores de la propia comunidad que, de esta manera, se autoimpone y conserva una determinada dirección, en salvaguarda de la propia cultura grupal. Hay, sin duda, un cierto determinismo en este entramado condicionante que, desde luego, no tiene porqué ser radicalmente diferente al que ejercen otro tipo de grupos y cualquier comunidad social con un conjunto de normas medianamente institucionalizadas. Podrá existir un cierto grado de

---

(19) TOHARIA, J.J.: "Para una reorientación...", op. cit, pag. 138

libertad personal, pero no es menos cierto que en el caso más frecuente, sus límites vienen marcados desde fuera del propio individuo, por referencia al ethos comunitario. Trasgredir las normas grupales siempre implica un cierto grado de anomia, de conducta marginal y en cualquier caso requiere un esfuerzo adicional, por lo que siempre es más fácil seguirlas que apartarse de ellas. Otra cosa es que, por referencia a un colectivo concreto, un número suficiente de conductas anormales pueda hacer que lo que era tal, se convierta en normal, dando lugar a una nueva subcultura o a un nuevo subgrupo dentro de una comunidad científica.

Parece evidente, por tanto, que haya que encuadrar cualquier actividad científica en el marco de una ética o conjunto de valores implícitos que, como conjunto de ideas y metodología compartidos, arraciman a los hombres de ciencia en torno a núcleos concretos. Dentro de una cultura o comunidad científica, el concepto de escuela está claramente formado por connotaciones sociológicas, en las que un grupo de intelectuales se mueven en torno a unos parámetros comunes de actuación gnoseológica, comparten y desarrollan un conjunto común de ideas e imprimen al conocimiento una dirección determinada. El efecto mimético en la escuela se presenta con toda su intensidad: los logros obtenidos en el desarrollo de conceptos determinados animan a los restantes componentes a mantener la misma línea de investigación, retomándose continuamente un núcleo común de conocimientos, que se aplica continua y sucesivamente a diferentes propósitos. Los valores externos se incorporan en la medida en que permiten el avance en la dirección propuesta, pero siempre dentro de unas líneas de actuación concretas. La escuela científica es el más claro exponente, en la sociología del conocimiento, de grupo



humano que cultiva, desarrolla y protege un conglomerado de ideas, filosofía ésta implícita en los conceptos de paradigma y programa de investigación, como veremos mas adelante.

El segundo conjunto de elementos, objeto de estudio de la Sociología del conocimiento, lo constituyen como ya hemos indicado , los mecanismos que intervienen en la difusión e institucionalización del saber. Las pautas compartidas por la comunidad científica juegan también un importante papel en este proceso, que suele ser favorecido por el sincronismo o, al menos, la no excesiva divergencia con los valores existentes (20). De ahí que, en general, la penetración de una innovación científica requiera un cierto grado de acumulación y que una cierta idea aislada no suela obtener el adecuado nivel de audiencia hasta que las condiciones ambientales sean propicias para su aprehensión y divulgación general. Por similares motivos se justifica, en la medida en que puedan variar las pautas ambientales, la tardía aceptación de un antiguo descubrimiento (21). La sociología del cambio tiene también un amplio campo de estudio en la innovación y difusión

---

(20) "La aparición en el mundo de una nueva filosofía es siempre un acontecimiento de la mayor trascendencia y lo es más particularmente - cuando la nueva filosofía encarna el carácter que prevalece en una época, mejor que cualquier otra de sus rivales más antiguas."  
RUSSELL, B.: "Ensayos Filosóficos". Alianza Editorial. Madrid, 1966, pag. 110

(21) "En tales casos, ese nuevo cnocimiento no enraizado no desaparece forzosamente de una vez por todas; puede quedar en hibernación para, más tarde, en un clima intelectual distinto, sea finalmente recogido y asimilado." TOHARIA, J.J.: "Para una reorientación...". op. cit, pag. 143.

que implican los procesos de extensión del saber. De no menor interés son los mecanismos que aseguran la perdurabilidad de un determinado entramado simbólico ideacional, a través del cultivo sistemático y progresivo que determina su institucionalización, proceso que a través de la creación de una "cámara de resonancia intelectual" hace que las ideas tengan un peso específico creciente (22).

El concepto de las ideas compartidas, como valores grupales de la comunidad científica, está implícito en el término "sabiduría convencional", acuñado desde una postura eminentemente relativista, no exenta de cierta crítica, por John K. Galbraith (23). Con su peculiar estilo, Galbraith pone de manifiesto la institucionalización y, en cierto modo, anclaje, que implica todo conocimiento y que en ocasiones es la causa de que las ideas caminen por derroteros diferentes a la trayectoria que sigue la realidad misma. Los factores que determinan la aceptabilidad de las ideas son de variada índole, pero en general tienen para Galbraith una marcada tendencia a la inercia (24), a la comodidad (25), e incluso a la autocomplacencia (26) que, una vez satisfechas, abocan a un di

---

(22) Idem. pag. 144

(23) GALBRAITH, J.K.: "La Sociedad Opulenta" op. cit. pag. 46 y ss.

(24) "Asociamos en gran medida la verdad con la conveniencia, con lo que se muestre más de acuerdo con el interés propio y el bienestar del individuo y ofrezca la posibilidad de evitar más fácilmente un esfuerzo molesto o una desagradable modificación de la forma de vida". Idem, pag. 47.

(25) "Al interpretar el conjunto de la vida social nos encontramos con una constante e inacabable pugna entre lo que es correcto y lo que es agradable. En esta pugna, aunque la realidad cuenta con una ventaja estratégica, lo agradable goza de todas las ventajas tácticas." Idem, pags. 46-47

(26) "También encontramos muy aceptable lo que más favorece la propia vanidad". Ibidem.

ficil abandono de la sabiduría convencional (27), protectora de la continuidad en el pensamiento y en la acción social (28) y que, en cierto modo, asegura la estabilidad del sistema a través de un riguroso y drástico filtraje y selección de las nuevas propuestas (29).

Posiblemente haya que matizar y mitigar en buena medida las afirmaciones de Galbraith que hemos recogido en notas marginales y que en última instancia podrían justificar su amplia audiencia con sus propias argumentaciones: los públicos de todas las condiciones aplauden con más vigor lo que les resulta más agradable (30), ya que la crítica implacable a un estamento como el científico siempre puede ser bien acogida por el gran público. Sin embargo la cuestión es más de grado que de fondo, por cuanto el conocimiento, al igual que cualquier otros muchos tipos de manifestaciones del comportamiento humano, al institucionalizarse construye sus propios mecanismos de autodefensa que dificultan el cambio. Estos mecanismos son estabilizadores, pero cuando se presentan en alto grado pueden llegar a ser lastrantes. La norma jurídica, incluso la norma contable, como ya hemos indicado, constituyen un claro ejemplo de estos hechos: la legislación fi

---

(27) "Consecuentemente nos aferramos como a un áncora de salvación de las ideas que reflejan nuestra mentalidad. Esta es una manifestación - básica de interés creado, pues un interés creado intelectual de este tipo se considera más precioso que cualquier otro tesoro. Por esta razón reaccionan los hombres muchas veces con una energía semejante a la pasión religiosa para defender lo que han aprendido tan laboriosamente" Ibidem.

(28) "Cualquier desviación que se haga en nombre de la originalidad se condena como infidelidad o apostasía". Idem, pag. 49

(29) "Toda la sociedad debe de protegerse de una exuberancia ideológica demasiado fácil. En el ámbito de la investigación y el comentario social, un gran flujo de novedades intelectuales, si se tomasen todas en serio, sería desastroso". Idem, pag. 56

(30) Idem, pag. 47

ja y determina unas determinadas pautas de comportamiento al regular las relaciones sociales, pero el rápido cambio del en torno puede hacer que, con frecuencia, el Derecho camine a dis tancia de la realidad social, dificultando incluso la evolución de esta última.

Evidentemente estas afirmaciones no nos han de llevar a una postura dialéctica que propugne la demolición de cualquier estabilización de la realidad social, incluido el propio conocimiento, bajo la argumentación de que toda fórmula cristalizada es un freno para la aparición de nuevas formas sociales y de nuevas ideas. Bástenos afirmar normativamente que existe, o al menos, debe existir, un término medio, más o menos teórico y difícil de alcanzar, que puede otorgar al sistema la adecuada estabilidad y al mismo tiempo la flexibi lidad necesaria para adaptarse a las nuevas situaciones. El progreso científico se produce, y esta vez si estamos de — acuerdo con esta visión del término, a través de un proceso dialéctico de movimientos oscilatorios en torno a dicho punto teórico de equilibrio que, como hemos indicado, encuentra su exacta localización sólo en el marco de lo enteléquico. Entiéndase aquí la alusión a la dialéctica como manifestación de tensiones, oposiciones y luchas entre posturas o situacio nes estructurales contrapuestas, que configuran al sistema de un cierto grado de homeostasis: la institucionalización exce siva ahoga a la propia realidad y su evolución que, no encon trando el marco adecuado para su desarrollo, rompe aquellas normas que lo impiden; de otro lado, la necesaria estabilidad lleva a la cristalización de aquello que asegura la continui dad del propio sistema. El mecanismo no es ni mucho menos perfecto, por lo que, como en tantas otras manifestaciones del comportamiento humano, se producen oscilaciones cíclicas

en torno a un punto de equilibrio que nunca se consigue. El ejemplo del termostato, expresivo de este movimiento pendular, es el generalmente utilizado como ilustrativo de estos extremos.

Como punto final, hay que añadir que la sociología del conocimiento aporta nuevos elementos en torno al relativismo epistemológico, contribuyendo a explicar el carácter dinámico y cambiante del conocimiento, como proceso histórico-social. De ahí que los principales estudios de sociología del saber, así como aquellos que intentan contrucciones socio-epistemológicas, a los cuales nos referiremos posteriormente, tengan un marcado matiz historicista, en búsqueda de los factores sociales concurrentes en cada una de las etapas del desarrollo del saber. Epistemología y sociología histórica del conocimiento nos parecen dos elementos inseparables en la comprensión del devenir científico. Posiblemente por ello se ha - afirmado que la filosofía de la ciencia sin historia es vacua, de la misma manera que la historia de la ciencia sin filosofía es ciega (31).

#### ¿EXISTE UN MERCADO DE IDEAS?

Tanto si se enmarca dentro de la sociología del conocimiento como si se la considera sólo una teoría sociológica del mismo, la calificación partidista de la ciencia, como intento de explicar la dinámica y el desacuerdo entre sus practicantes, ha hecho aparición con fuerza en el ámbito contable, a partir de un artículo de Watts y Zimmerman, aparecido en - Accounting Review con el expresivo título de "Demanda y Oferta de teorías contables: el mercado de excusas" (32). La

---

(31) LAKATOS, I.: "Pruebas y Refutaciones...", op.cit, pag. 18

(32) WATTS, R.L. y ZIMMERMAN, J.L.: "The Demand...", op. cit.

idea de que no existe ciencia inocente, dista mucho de ser nueva, como ya hemos indicado, pero no es menos cierto que es la primera vez que se aplica de forma directa a nuestra disciplina, con aparentemente validas argumentaciones apoyadas en hechos por todos conocidos, circunstancia que explica la amplia difusión y atención que ha merecido el trabajo de los mencionados profesores de la Universidad de Rochester. A ello hay que añadir que su aparición se produce en un momento en que está en marcha, al menos en un buen sector de la doctrina, un enfoque altamente positivista acerca de la determinación de normas contables, que trata de describir las actitudes que se suscitan en torno a dicha actividad cuasilegislativa (33). Como toda postura positivista, que en Watts y Zimmerman presenta elementos comunes con la tradición neoclásica y en especial con la concepción de Milton Friedman (34), esta aportación se encuentra con el problema de la verificación de la realidad: ¿hasta que punto la contratación de unos hechos en un momento o lugar determinado es suficiente para inferir la universalidad de la hipótesis lanzada, cuando se trata de predecir el comportamiento humano?. Pero no adelantemos acontecimientos y abordemos el tema por el principio: una breve síntesis de la argumentación de los mencionados autores.

En síntesis su propósito, como ellos mismos indican, es explicar positivamente el porqué de la proliferación de las teorías contables normativas y la causa de que no exista una teoría única, universalmente aceptada. Para ello, las teorías

---

(33) Cfr. RYAN, J. y TAYLOR, R: "Setting Financial Accounting Standards. A case study in rational reconstruction." Fourth congress of the European Accounting Association. Barcelona. April 1981

(34) Vid. Idem, pag. 17

contables se analizan como bienes económicos, producidos en respuesta a la demanda de teorías. En especial, arguyen que la regulación gubernamental crea incentivos para que los individuos implicados argumenten a favor y en contra, ya que cada grupo afectado por un cambio contable demanda una teoría que apoye su propio interés. La diversidad de intereses y, en consecuencia, de posturas, impide que exista un acuerdo generalizado y las teorías contables suelen ser normativas porque detrás de ellas se esconde una finalidad concreta: se utilizan como excusas en un proceso que es esencialmente político, cuyo mecanismo de "lobbying" exige que las teorías prescriban y no describan. De acuerdo con esta concepción y en gráfica expresión de Gonzalo, la teoría contable sólo sería un servidor fiel de los intereses de los empresarios en su lucha contra otros grupos sociales incidentes en la empresa, en donde las conquistas de facto del mundo empresarial han sido justificadas después, de iure, por los teóricos (35). La teoría contable ocuparía, de este modo, un lugar secundario y partidista, como un elemento de menor entidad en un proceso esencialmente político, gobernado por fuerzas de mercado y de racionalidad económica (36). En el campo concreto de la construcción de estándares, cuando en el mismo aparecen intereses concurrentes, la solución no se determinaría por referencia a la razón, sino por la lucha de poder entre grupos interesados, de manera que el triunfo final sería del grupo capaz de hacer valer sus propios puntos de vista. Pero como quiera que la argumentación en torno a los auténticos motivos no diría mucho en beneficio de quienes la sustentan, se buscan soportes teóricos a esgrimir (37) en defensa de inte-

---

(35) GONZALO ANGULO, J.A.: "Modelos...", op. cit. pag. 87

(36) RYAN, J. y TAYLOR, R.: "Setting Financial...", op. cit. pags. 14 y 15

(37) Cfr. KELLY NEWTON, L.: "Accounting Policy Formulation. The role of Corporate Management". Addison Wesley Publishing Co. Massachussets, 1980. n. 21

reses concretos. Por ello, paradójicamente, mientras la teoría del propio interés puede explicar la formación de estándares contables, nunca será utilizada para ofrecer una explicación coherente, porque políticamente es inaceptable. Por eso, afirman Watts y Zimmerman, no sólo no hay una teoría generalmente aceptada para justificar los estándares, sino que nunca la habrá (38).

La construcción positivista que nos ocupa, que pretende explicar los factores determinantes de la literatura contable existente, analiza sucesivamente la demanda de teorías en una economía no regulada y en una economía con intervención gubernamental, para pasar posteriormente al análisis de la oferta de teorías, condicionada e impulsada fundamentalmente en esta segunda situación por las diferentes posturas gubernamentales que, de esta manera, explicarían la mutabilidad de la teoría contable, cuya evolución se realizaría al compás de la actuación estatal. En la última sección de su artículo examinan el efecto de la intervención del gobierno en las construcciones teóricas del presente siglo.

En una economía no regulada, la teoría contable responde, según Watts y Zimmerman, a una triple función de demanda: pedagógica, de información y de justificación. Dado que la diversidad de procedimientos contables aumenta la dificultad de enseñar, el estamento doctrinal y académico desarrolla aparatos y construcciones teóricas que ayuden a estructurar y a hacer pedagógicas las variaciones en la práctica, examinando los diferentes sistemas contables y compendiando sus

---

(38) WATTS, R.L. y ZIMMERMAN, J.L.: "The Demand...". op. cit. pag. 301



analogías y diferencias. Evidentemente esta función puede corresponder a un primer estudio en el desarrollo de nuestra disciplina, a la que venimos denominando etapa de búsqueda, en el que la doctrina contable reconoce la diversidad de prácticas concurrentes, e intenta encontrar y justificar elementos comunes, difundiendo la mejor práctica posible. Para Watts y Zimmerman, las circunstancias de cada empresa son diferentes mientras que los teóricos se esfuerzan en encontrar justificaciones que faciliten la labor pedagógica.

Según estos autores, el segundo motor de la teoría en una economía no regulada es la demanda de información y de predicción, que obliga a aquella a explicar los acontecimientos futuros, en la medida en que se van produciendo. En especial los mencionados autores se centran en las relaciones entre managers, auditores y accionistas. Dado que estos últimos contratan al auditor para controlar a aquellos y como quiera que la demanda de los servicios del experto contable es función de la eficiencia del mismo en su tarea de supervisión de la actuación de la dirección empresarial, el auditor requiere del teórico explicaciones de la manera en que el manager deba hacer uso de los procedimientos contables y de la forma en que puedan variar las ventajas o satisfacciones obtenidas por la dirección empresarial en función de los diferentes criterios prácticos aplicables.

El tercer elemento es la demanda de justificaciones. Manager y auditores se encuentran en posturas diferentes, de tal manera que el primero puede utilizar los procedimientos contables para servir sus propios intereses a costa de los accionistas. En esa situación, el auditor solicita a los teóricos que le provean de argumentos suficientes para poder defender ante la dirección de la empresa una determinada postura en beneficio de los accionistas.

El segundo gran campo objeto de estudio del artículo de Watts y Zimmerman es la economía regulada, dónde la intervención del gobierno juega un papel central en la redistribución de la renta, de tal manera que los individuos, movidos por sus propios intereses económicos, tienen fuertes incentivos para conseguir del Estado una determinada legislación, al objeto de maximizar su propio bienestar. Pero como quiera que la información contable puede jugar un papel importante en las transferencias de riqueza, los miembros de la comunidad tienen un claro interés en favorecer o en atacar construcciones legislativas concretas, para lo cual impulsan a la teoría en uno u en otro sentido. Pero una vez implantada una legislación concreta, sus proponentes y oponentes también exigen justificaciones teóricas a favor o en contra de sus intereses, justificaciones que, por lo general, se enmarcarán en torno al concepto siempre discutible y multiforme del interés público. El político, por su parte, con la responsabilidad de promover el bienestar general y de demostrar y justificar que su actuación se encamina intachablemente hacia tal fin, es un elemento adicional en la generación de teorías destinadas a probar -o a atacar- la bondad de su gestión.

De esta manera la regulación gubernamental generaría una fuerte demanda de teorías normativas, tanto antes de la toma de una decisión legislativa como una vez implantada la misma. Con ello, para Watts y Zimmerman los intereses concurrentes se enmascaran bajo el uso de teorías o construcciones científicas que, o bien se generan en la defensa de esos intereses, o se escogen de entre el amplio mosaico de las existentes, en función de que puedan prestar mejor servicio a posturas preconcebidas. Dependiendo del coste político y de su eficacia en este marco, pueden llegar a aceptarse y utilizarse teorías no válidas o, al menos, no las mejores. Dentro del coste político se incluye el mayor o me

consecuencia, la viabilidad, en unas circunstancias dadas, de que la postura avalada por una determinada idea o teoría pueda llevarse a la práctica.

Por ello, en una economía regulada, al aumentar la intervención del Gobierno en el ámbito económico, ha aumentado también la demanda de teorías que justifican procedimientos particulares utilizados en defensa de intereses contrapuestos, de manera que la función gubernamental eclipsa en dicha situación regulada la demanda de teorías para propósitos pedagógicos, informativas y de justificación. Si se tiene en cuenta, concluyen Watts y Zimmerman, la multiplicidad de intereses concurrentes y la incidencia en los mismos de los diferentes procedimientos contables, es de esperar una multitud de teorías prescriptivas, que impiden un acuerdo generalizado.

Ahora bien, dado que existe una demanda de teorías contables en el sentido indicado, ¿como responde la oferta ante tal presión?. Evidentemente, de la respuesta a tal pregunta depende el conceptuar al científico y, en consecuencia, a la ciencia, como camaleón a sueldo y, por tanto, como esquirol de intereses económicos. La pregunta, en sus términos mas crudos, se plantea de la siguiente manera: puesto que existe una demanda de excusas, que propicia las construcciones teoricas mas favorables a intereses concretos, ¿responde el científico, dejandose llevar por esa demanda y satisfaciendo los requerimientos que se le exigen? Es decir, ¿existe también una oferta de excusas?. Watts y Zimmerman consideran que la oferta es elástica a la demanda, ya que esta última ofrece - los incentivos necesarios para que se produzca la reacción - adecuada y, en consecuencia, determina la producción necesaria de investigaciones contables. Prestigio y reputación son elementos centrales que, según esta concepción, utilizaría la

demanda para asegurar la generación del número suficiente de ideas. En la medida en que el teórico es capaz de encontrar las justificaciones que mejor sirven a intereses concretos, aumentará su reputación y se asegurará nuevos encargos y actuaciones, será más citado y, en definitiva, aumentará su fama (39), consiguiendo ser más conocido tanto en el estamento docente como en el profesional, atrayendo más audiencia, un mayor número de estudiantes y un caudal más rico de fondos que pueda destinar a la investigación en el marco científico en el que se desenvuelve. Con ello, puede llegarse incluso a situaciones en las que el aportante de fondos tenga el derecho a predecir las últimas conclusiones de la investigación y, en cualquier caso, los mencionados fondos fluyen con mayor facilidad hacia los defensores más elocuentes de las prácticas contable en torno a las cuales existen intereses que se benefician por la adopción o rechazo de esa práctica. Pero esta situación no implica necesariamente inconsistencia de un investigador, ya que la evaluación y crítica académicas crean incentivos para que cada investigador mantenga un mínimo de congruencia en su línea de actuación. Sin embargo, ello no es motivo de preocupación para la demanda, pues existe en la oferta el nivel suficiente de bienes -teorías contables- sustitutivos como para asegurar la continuidad en el mecanismo de producción de excusas.

La apretada síntesis de la concepción de Watts y Zimmerman que venimos realizando en estas líneas no puede terminar

---

(39) "Los empresarios, los gobernantes, los managers, buscan a aquellos investigadores que han defendido más elocuentemente y consistentemente una práctica que vela por su interés. Entonces comisionan al teórico, encargándole de un trabajo concreto". WATTS, R.L. y ZIMMERMAN, J.L.: "The Demand...", op. cit., pag. 287.

sin una breve mención a la última sección de su artículo, en el que a través del análisis empírico de las relaciones entre actuación gubernamental y teoría contable, tratan de demostrar que esta última ha cambiado normalmente después de la introducción de nuevas regulaciones legislativas, adaptándose de esta manera a la dirección que marcaba tal legislación. Para ello escogen tres tipos de regulación, a los que nos referiremos brevemente: la normativa de finales del siglo pasado y comienzos del presente en torno a las grandes compañías de ferrocarriles, la legislación fiscal y la reglamentación sobre el mercado de valores. En los tres casos, la legislación impulsó el desarrollo de la teoría contable en un determinado sentido.

En el primer caso, argumentan que la legislación de ferrocarriles fue el impulsor de la racionalización de los conceptos de gastos y, en especial, de la amortización, ya que - al afectar la ley a los beneficios y al mercado de acciones, impulsó la construcción de teorías en torno a la consideración como gasto del consumo de capital. De la misma manera actuaron las diversas leyes fiscales y los debates en torno a las mismas, que contribuyeron a decantar y aquilatar el concepto de realización y el principio del devengo.

De especial interés son los efectos de la regulación bursátil que, para Watts y Zimmerman han tenido una notable incidencia en que la teoría contable se centrara exclusivamente en torno al suministro de información para la toma racional de decisiones de inversión, en lugar de atender también otros posibles propósitos. De esta manera, los conceptos subyacentes, como los de renta y beneficio responden exclusivamente a dicha dirección conceptual y no prevén posibles alternativas.

Antes de acometer cualquier comentario crítico al tra-

bajo de Watts y Zimmerman, es preciso delimitar claramente dos cuestiones que en el mismo aparecen indebidamente entremezcladas: de un lado, la teoría del falso conocimiento o del conocimiento interesado y de otro, las interacciones que surgen en el desarrollo de todo cuerpo de conocimientos entre su heurística y los eventos externos que acompañan su devenir, a los cuales condiciona y por los cuales se ve influido. Una cosa es explicar el desarrollo de la teoría contable en función de un desarrollo paralelo de aquellos condicionantes externos entre los que cuenta no sólo la legislación, sino también el cambiante concepto de empresa, y otra cosa muy diferente es suponer que la teoría del falso conocimiento es el unico motor de ese desarrollo. Consideramos que únicamente en el primer aspecto tiene cierta validez el artículo citado, mientras que en el segundo, si acaso, puede servir para alertar de unos hechos que en ocasiones pueden producirse, pero que en ningún caso deben utilizarse para construir una teoría positiva de la cual puedan inferirse consecuencias válidas - de futuro y de comportamiento de la misma realidad que pretende explicarse. Como muchas teorías positivas surgidas del comportamiento humano, aun cuando pueda explicar algunos hechos concretos, no nos parece válida para derivar de la misma un patrón generalizado de actuación, universalmente aplicable.

En cuanto al primer punto, la teoría del falso conocimiento, puede decirse que es posible que el interés aparezca en alguna ocasión detras de determinadas construcciones científicas, pero desde luego, no que sea el único motor del conocimiento. Las críticas, en aquel sentido, no son infrecuentes en la historia de la ciencia ya que nunca han faltado opiniones que tachen de oportunistas a filósofos y científicos, - aunque también es facil argüir que estas críticas se gestan desde intereses contrapuestos. Un caso siempre citado en este punto es la postura de Marx y su conce

nomistas como representantes de la clase burguesa (40), realizada desde una postura claramente anticapitalista. También de alguno de los grandes pensadores en torno a la filosofía del derecho se ha podido decir que sus construcciones no son sino instrumentos para una mayor gloria del Estado (41). Galbraith tampoco es ajeno a críticas similares en su capítulo dedicado a la sabiduría convencional (42). Incluso la teoría del falso conocimiento está implícita en la discusión en torno a si el contexto pragmático ha de considerarse científico o no, debido al peligro de que la ciencia se utilice con determinados fines.

El interés puede existir, admitámoslo, en torno a una actividad científica y en la aplicación práctica de sus consecuciones, pero de ahí a construir una teoría del desarrollo científico basada en tal interés, media una considerable distancia. Llegar a la conclusión de que una idea puede gestarse de manera espúrea o interesada, no implica el inferir que necesariamente siempre ocurra de igual modo.

Reconocemos, en consecuencia, que en ocasiones una teoría pueda invocarse para apuntalar nociones preconcebidas, -

---

(40) "...una vez que los burgueses conquistaron el poder en Inglaterra, para la economía política ya no fue más un asunto saber si un determinado teorema era verdadero o falso, sino si al capital le era útil o dañino, conveniente o inconveniente, políticamente peligroso o no. Los economistas no eran investigadores desinteresados sino luchadores a sueldo; en lugar de realizar investigaciones científicas genuinas, las hacían con mala conciencia y con la aviesa intención que lo apologetico lleva consigo". Citado por MALLO RODRIGUEZ, C.: "Memoria..." op. cit., pag. 331

(41) Vid. DIEZ NICOLAS, J.: "Sociología...", op. cit, pag. 30, en donde se recoge una afirmación similar de Gurvitch en torno a la obra de Hegel.

(42) GALBRAITH, J.K.: "La sociedad...", op. cit, pag. 46 y 55.

más que como árbitro imparcial entre los puntos de vista de los contendientes; ese carácter puede trascender el mero ambito de la utilización concreta de una teoría e insertarse en el más amplio marco de su gestación; cabe incluso que el científico utilice la investigación como un método o instrumento para corroborar su teoría, al servicio de intereses - concretos, más que para ponerla a prueba; todo ello no quita validez a la ciencia, sino que sitúa el estudio de su desarrollo en sus justos términos, en los que los intereses concurrentes son un elemento adicional importante a tener en cuenta; pero reducir el proceso científico a una mera pugna soterrada de intereses contrapuestos equivale, a nuestro modo de ver, a una concepción excesivamente pesimista e incluso - errónea de la dinámica científica, que situaría a la teoría y al hombre de ciencia en una posición absolutamente inerte, sin capacidad de reacción frente al mundo externo, cuyas motivaciones e intereses serían en última instancia los que moverían su actuación. La historia del progreso de la doctrina contable pone de manifiesto que, si en alguna ocasión pueden identificarse episodios y logros determinados por intereses concretos, a largo plazo las consecuciones teóricas basadas en una estricta y racional asepsia han ido imponiéndose y generalizándose.

Otro punto de posible comentario es el relativo a la incidencia de la legislación en las consecuciones teóricas. También aquí hay que afirmar que existe una clara interrelación entre la realidad social, la norma que la regula y la ciencia que la explica, pero, desde luego no creemos que la segunda sea el único determinante de la tercera, sino que - más bien estos tres elementos se mueven en un proceso dinámico, en el que normalmente existen influencias mutuas y en el que la iniciativa puede provenir de uno o de otro ámbito, sin que pueda afirmarse a priori que la delantera sea tomada por la legislación, impulsada por la defensa.



determinan y forjan en gran parte la norma jurídica, que una vez en vigor, regula la manifestación de aquellos fenómenos e influye en su marcha y desarrollo (43); cuando el cauce legal es insuficiente para que la realidad fluya y se desenvuelva sin excesivos problemas, es la propia realidad la que presiona y aboga por la modificación del ordenamiento jurídico; el científico, que estudia dicha realidad, suele apuntalar con sus construcciones la necesidad del cambio; con ello, el ordenamiento legal en muchas ocasiones no hace sino implantar obligatoriamente la aplicación concreta de los diversos instrumentos metodológicos, estudiados y avalados previamente por la teoría (44). Si bien las influencias externas y los intereses contrapuestos pueden confluír en el proceso legislativo, parece que tampoco aquí pueda afirmarse que sean su determinante último, sino que doctrina, legislación y realidad constituyen también un triple conjunto de elementos en mutua relación, a la búsqueda de un punto teórico de equilibrio, con los inevitables desfases y movimientos oscilatorios. Por lo demás, en la historia de la economía de la empresa y de la contabilidad pueden encontrarse múltiples casos en que la realidad y las construcciones teóricas preceden a la ley. La reforma jurídica de la empresa pueden ser un claro ejemplo de esta interacción, en donde el devenir de las relaciones mercantiles empresariales ha ocasionado sucesivas regulaciones legales, avaladas por la doctrina; en el terreno estrictamente contable existe también otro caso típico: la realidad económica y la teoría van consiguiendo paulatinamente la introducción de normas legales que regulen el fenómeno inflacionista. Por otro lado, negar que la concepción social suele preceder al Derecho es negar a la costumbre su carácter de fuen

---

(43) Vid. en este sentido RIPARBELLI, A.: "Relaciones de mutua dependencia entre las normas jurídicas y los principios de la administración económica de las empresas". RTC, tomo XI.

(44) Cfr. Ibidem, pag. 164.

te jurídica.

Como en otras muchas ocasiones, las cuestiones debatidas son más de matiz o de grado que de fondo. Un hecho externo al propio científico como puede ser una disposición legal concreta, ¿motiva su adhesión interesada a una determinada cuestión o, por el contrario, impulsa el debate en torno a un punto concreto?; estimamos que es más esto último que - lo primero y que la dinámica entre intereses no es suficiente para explicar ni el desarrollo científico ni el legislativo. A corto plazo, los intereses prevalecientes pueden justificar un episodio histórico; a largo plazo, los debates entre diferentes posturas coadyuvan en el proceso de dinámica del conocimiento, en un mecanismo dialéctico de tesis, antítesis y - síntesis, cuyo resultado último es la depuración del saber y la acumulación de nuevos conocimientos a la cultura científica.

Otra cosa es que en algunos momentos históricos la legislación haya encauzado el debate en una única dirección, - haciendo que se prestara menor atención a otros elementos que hubieran podido suministrar mejores frutos. Por eso hemos indicado que la aportación de Watts y Zimmerman tiene mayor valor explicativo de determinados acontecimientos, que predictivo de un desarrollo científico globalmente considerado. Existen siempre en la ciencia unos puntos de referencia externos que, por su actualidad, atraen la atención del hombre de ideas y ello es un factor importante en la determinación y constitución de tendencias direccionales. Así, la legislación bursátil puede haber centrado los debates en torno al papel de la Contabilidad en las relaciones entre la empresa y el inversor, desatendiendo, por no relevantes en ese momento, otros posibles tipos de aplicaciones. Pero esta constatación, más que contradecir, reafirma nue

sa comienza siendo una entidad concebida por y para el empresario; la despersonalización del capital amplía el círculo, dando entrada al accionista, primero propietario y después, meramente inversor. La doctrina, y con algún retraso, la legislación, se han hecho eco de esta evolución de la realidad empresa. Hubo que esperar a que la comunidad en pleno tomara consciencia de la transcendencia en su seno de la persona jurídica, para acuñar un nuevo concepto teórico en torno a la definición de empresa, la coalición de intereses, que ha dado paso a la construcción jurídico doctrinal y también económica de la teoría institucional de la sociedad, que paulatinamente va impregnando la legislación, como hemos puesto de manifiesto en otros lugares. Con esta referencia externa, la Contabilidad trasciende los límites de las meras relaciones entre empresa y empresario y aún entre empresa e inversor, para insertarse en el marco más amplio de la satisfacción de los múltiples intereses que concurren en aquella coalición. La legislación puede haber sido el causante de la persistencia en las primeras ópticas, pero no ha sido el determinante de las últimas, sino todo lo contrario.

Como síntesis de lo dicho hasta aquí, podemos resumir nuestra postura afirmando:

- que no pueden descartarse intereses externos a la actividad del hombre de ciencia pero que, aun cuando existan, no son válidos por si solos para construir una teoría positiva en torno al desarrollo científico, cuya principal consecuencia sea la conclusión de que no hay construcción doctrinal exenta de intereses partidistas. Con la teoría del falso conocimiento se podrán explicar algunos hechos, pero no generalizarlos.

- que la legislación parece estar lejos de ser la única causa de los desarrollos teóricos a través del juego de intereses suscitados, aunque en ocasiones pueda ser un marco de referencia externo importante, que centre los esfuerzos doctrinales en torno a puntos concretos.

Nos interesa insistir en este último extremo, por cuanto puede tener alguna capacidad explicativa o al menos interpretativa de lo ocurrido en los primeros años de la regulación contable norteamericana, presididos por las consecuencias de la Gran Depresión, que hizo que legislación y doctrina se movieran en torno a la protección del inversor y que marcaran una tendencia direccional clara a aquella regulación. Hay que distinguir en Watts y Zimmerman por tanto, como indicamos más arriba, de un lado su posible validez explicativa de determinados momentos históricos y, de otro, su construcción predictiva en torno a la teoría del falso conocimiento que no parece, ni mucho menos, viable. Pero incluso en el primer sentido es más lógico pensar que son los hechos suscitados por la crisis de 1929 los que relanzan a la doctrina y a la legislación en un sentido concreto, más que esta última por si sola, a la que, a lo sumo, puede reconocersele un cierto carácter multiplicador o fijador de una tendencia. En última instancia y en términos generales, realidad, doctrina y sistema jurídico caminan en constante interrelación y si alguno de los tres elementos marcha con retraso, es el legislativo, para el que existen una serie de condicionantes estructurales, consustanciales con su propia naturaleza, que le impiden adaptarse a la realidad con la flexibilidad necesaria.

Por otro lado, en la extensión en q\_\_\_\_\_

- restringida, a nuestro parecer, como ya hemos indicado- la crítica de Watts y Zimmerman a la evolución de la teoría contable, no capta, según afirma Gonzalo (45), más que una parte de la realidad, en una dimensión temporal, puesto que la contabilidad hasta hace unas décadas estaba hecha y usada por y para el grupo social de los empresarios e inversores que la concebían como una forma de transmisión de la información relevante para sus fines. En este sentido, no pasaba de ser una mera herramienta técnica, sin apenas relación con otras ciencias, que cumplía su estrecho cometido única y exclusivamente de cara a quienes la manejaban.

Por otro lado parece también indudable e inevitable que en el proceso de elaboración de estándares contables concurren intereses diversos, aunque tampoco son estos últimos suficientes para justificar una construcción positiva basada únicamente en ellos como razón última de elección de - una norma con preferencia a otra. Las diversas posiciones, así como los efectos de la regulación contable, deben de ser conocidos y estudiados, pero la teoría contable, debidamente desarrollada y articulada, ha de ser el marco de referencia en el que se elaboren los diferentes estándares.

Hay que dar también la razón a Watts y Zimmerman en - cuanto detectan algunos problemas estructurales en relación con la norma contable, en especial, un cierto nivel acrítico en su aceptación, que hace que se respete la regla en atención a los cuerpos reguladores y a su autoridad, sin detenerse a considerar su posible validez. Esta problemática hunde sus raíces, una vez más, en la sociología del conocimiento y en especial en la sociología de la profesión. En este sentido,

---

(45) GONZALO ANGULO, J.A.: "Modelos...", op. cit. pag. 89

los estándares prácticos se han utilizado como un punto de referencia externo, con una función de control de aceptabilidad que facilita el ejercicio de la profesión y que para ésta, en última instancia, significa una traslación de responsabilidades al organismo regulador o al respaldo nebuloso e inconcreto que representa la general aceptación. Pero este comportamiento sociológico de la profesión, aún cuando no esté exento de un interés global y común, refuerza aún más la afirmación de que la teoría de la contabilidad debe de ser el - marco ineludible para la construcción de normas prácticas.

## LOS ENFOQUES SOCIOEPISTEMOLOGICOS

### RASGOS BASICOS Y PRINCIPALES REPRESENTANTES

Si la epistemología se ocupa de la manera en que a la mente humana le es dado acceder al conocimiento, la sociología del saber tiene su objeto material en las condiciones sociales que afectan al mismo. Una y otra constituyen instrumentos ineludibles a la hora de analizar el desarrollo histórico de la ciencia y los avatares y vaivenes experimentados por el propio conocimiento en las sucesivas etapas por las que atraviesa (46). De ahí que las últimas aportaciones a la metodología de la ciencia, de un marcado carácter historicista, hayan tratado de aunar en sus concepciones elementos tanto puramente epistemológicos como sociológicos, aunque sí existe predominio de alguno de ellos, el fiel de la balanza se inclina hacia estos últimos. Si de acuerdo con estas construcciones, la ciencia se mueve a través de un núcleo común, impulsor, dinamizante y a veces retardador de su propio desarrollo; si la ciencia se mueve a través de paradigmas o programas de investigación, la ciencia de la ciencia no es ajena a esta dinámica, de tal manera que puede decirse que el último programa de investigación es la socioepistemología. Su principal nota característica -heurística positiva, para seguir con la terminología de Lákatos- es la conjunción de elementos lógicos, empíricos, sociológicos e incluso psicológicos (47) para tratar de ofrecer una visión global del de

---

(46) El propio Kuhn afirma que lo que le llevó a su postura fue el contacto con la historia de la ciencia. Vid. el prólogo a su obra "La estructura de las revoluciones científicas". De idéntico modo y como ya hemos indicado, el propio Lákatos afirma que la filosofía de la ciencia sin historia es vacua y la historia de la ciencia sin fi  
ciencia es ciega.

sarrollo científico, a través de una óptica histórica de la ciencia, que mete en un mismo saco a las ciencias biológicas y naturales y a las ciencias sociales, destacando en ellas un denominador común: que son actividades comunitarias, sometidas al cambio y a la influencia de la sociedad dónde se desenvuelven (48), circunstancia que presta a este enfoque una especial versabilidad y coherencia (49).

El origen de esta nueva concepción científica, que han seguido destacados autores como Kuhn, Lakatos, Feyerabend, - Toulmin, Polanyi y Hanson (50), se atribuye comunmente a Popper, cuya obra, si bien con sus elementos evolucionistas todavía implícitos o, al menos, no estructurados con excesivo rigor formal, ha servido de base a otras construcciones posteriores que de una forma o de otra han sentado sus cimientos en puntos de apoyo popperianos o en diálogo crítico con este autor. En todos ellos predomina la concepción sociológica de la ciencia, a través de su asentamiento en grupos humanos, cuya actividad está firmemente enraizada en las formas sociales con las que conviven. En ello coinciden con los cultivadores o, al menos, con los autores influyentes en la Sociología del - conocimiento, para la que no nos atrevemos a establecer una clara y tajante distinción con el enfoque que hemos denominado socioepistemológico: Pareto, Talcott Parsons, Max Weber, --

---

(48) CAMPS, V.: "Los valores eticos...", op. cit., pag. 238.

(49) MALLO RODRIGUEZ, C.: "Contabilidad Analítica...", op. cit, pag. 10

(50) Vid. FEYERABEND, P.: "Consolations for the Specialist". En Criticism ..., op. cit. y también "Contra el método". Ed. Ariel. Barcelona, 1974; TOULMIN, S.: "La comprensión humana" Alianza Editorial. Madrid, 1977; Hanson, N.R.: "Patrones del descubrimiento". Alianza Editorial. Madrid, 1977 y del mismo autor: "Constelaciones y conjeturas." Alianza Editorial. Madrid, 1978.



Schumpeter, Max Scheler, Karl Mannheim, Veblen o, en nuestro país, Diez Nicolas, por citar tan sólo algunos casos, aún a sabiendas de que la relación es incompleta. Nos centraremos especialmente en los trabajos de Popper y, en especial de Kuhn y Lákatos, que han sido objeto de una amplia atención, en la que nuestra disciplina no ha permanecido al margen. - Por otro lado, hay que subrayar que el debate conceptual entre este triángulo de autores confirma en buena medida sus tesis y, en especial, el carácter dinámico y evolutivo del conocimiento humano, que avanza y se perfecciona en un proceso que, como ya hemos indicado en reiteradas ocasiones, tiene mucho de dialéctico: la obra de Kuhn surge como una crítica a la metodología popperiana, mientras que Lákatos incorpora elementos comunes o, al menos, inspirados en sus dos antecesores. Esta dialéctica no exenta de cierto anarquismo epismológico, también esta presente en Feyerabend, que aboga por el pluralismo y la alternativa, a través de la tesis de la necesaria proliferación de teorías y no es ajena a la postura de Toulmin, según la cual no existe ningún sistema conceptual universal, pero la diversidad no es arbitraria, sino una simple manifestación de la propia racionalidad (51), en la - que el conocimiento presenta indudables analogías con el crecimiento biológico, siempre inacabado.

#### LA FALSACION DE TEORIAS.

Karl R. Popper se ha mantenido en continuo diálogo con sus seguidores y oponentes y en especial con el Círculo de -

---

(51) Vid. FERRATER MORA, J.: "Diccionario..." op. cit. en el comentario a estos dos autores. Pags. 1.158 y 3.290 respectivamente así como las obras anteriormente citadas de los mismos.

Viena, del que se considera crítico más que otra cosa. De ahí que, al igual que ocurre con algunos autores de la línea socioepistemológica, no pueda ofrecerse una versión de su pensamiento con el grado de exactitud suficiente como para considerarla auténticamente fiable. Su construcción mas conocida, aceptada y también discutida, gira en torno a su concepto de falsación, como criterio negativo para la verificación científica, en posición contraria a la sustentada por la Escuela de Viena y, en especial, por Rudolf Carnap, uno de sus principales representantes (52). La inducción, como procedimiento lógico, es el punto de partida de ambos autores, interesados en superar las posibles deficiencias de este método empírico. Con este propósito, Carnap afirma que la validez de una inducción descansa siempre en funciones de probabilidad, con lo cual no son indispensables los requisitos necesarios en la concepción clásica, tales como la regularidad de los propios fenómenos observados que, por otro lado, otorgan a este procedimiento de una circularidad puesta con frecuencia de manifiesto: la de asumir la regularidad antes de acometer la propia observación. Con ello la verificación absoluta pasa a convertirse en contrastación entre diversas teorías a través de una confirmación positiva, basada en una escala de probabilidades; no existe teoría empírica absolutamente verificable, sino que una sentencia o afirmación sólo puede ser más o menos confirmada a través de la cuantificación probabilística -preferencial más que absoluta, que configura los conceptos de probabilidad lógica y frecuencial- de su contenido de verdad. Es el propio Carnap quien desecha el término verificación y propone su sustitución por el más apropiado de confirmación.

---

(52) Vid. CARNAP, R.: "Fundamentación lógica...". op. cit.

La falsación popperiana, por el contrario (53), parte de una severa crítica a la inducción, incluso la probabilística, proponiendo su sustitución por un método deductivo de contrastación, según el cual una hipótesis solamente puede ser contrastada empíricamente, y ello sólo después de haberse propuesto (54). La aproximación a la universalidad de las leyes científicas no puede venir avalada por la confirmación positiva, aunque sea probabilística, pues en cualquier caso siempre sería posible el pensar en la existencia de una frecuencia negativa que pudiera refutar la teoría. De este modo, el conocimiento puede ser invalidado por una sólo observación contraria, pero nunca puede ser verificado o confirmado por un conjunto de observaciones, por más que se eleve su número. Por ello, mientras es posible probar la falsedad de una teoría, no es posible demostrar su veracidad.

Hay que añadir aquí que, como hemos indicado, la evolución y reformulación de las ideas del autor que nos ocupa es manifiesta, de tal manera que la concepción aquí reseñada corresponde al que se ha dado en llamar Poppercero (Po) en nomenclatura posiblemente acuñada por Lakatos, para delimitar una primera etapa evolutiva de su línea de pensamiento que incluso para algunos autores sólo existió en la mente de sus divulgadores (55).

En cualquier caso, el objeto de la ciencia se enfoca más hacia la falsación de teorías que hacia su contrastación, a la vez que el mayor grado de falsabilidad, el mayor número posible de pruebas que pueda pasar una teoría, es la circunstancia que

---

(53) Vid. CARNAP, R.: "Fundamentación Lógica..." op. cit.

(54) Vid. POPPER, K.: "La Lógica..." op. cit. y "conocimiento..." op. cit. y también ZAPATERO, J.C.: "Karl Popper y la metodología de las ciencias sociales" Cuadernos económicos de ICE. num. 3-4. 1977.

ALVO, L.: "Teoría actual..." op. cit. pag. 9

le otorga mayor o menor carácter científico. Estas afirmaciones pueden considerarse como el Popper-uno (P1), al menos como lo presenta Lákatos y las posibles diferencias entre una y otra postura corresponderían a las dos versiones de su obra principal: la alemana (*Logik der Forschung*, 1935) y la inglesa, traducida por el propio autor, aunque con numerosas ampliaciones y reformulaciones (*Logic of Scientific Discovery*, 1959). El continuo sometimiento a crítica falsadora sería, según el P1, el principal cometido del científico, al objeto de eliminar las hipótesis falsadas por los hechos a través de un sistema de carácter deductivo y no inductivo, que Ferrater ilustra con las siguientes afirmaciones de Popper: con ayuda de otros enunciados, previamente aceptados, se deducen de la teoría ciertos enunciados singulares, que podemos llamar predicciones, especialmente predicciones que son fácilmente constatables o aplicables. De estos enunciados se seleccionan los que son derivables de la teoría corrientemente adoptada, y especialmente los que la teoría corrientemente adoptada contradice. Luego buscamos una decisión con respecto a estos y otros enunciados derivados, comparándolos con los resultados de aplicaciones prácticas y experimentos. Si esta decisión es positiva, esto es, si ocurre que las conclusiones singulares son aceptables, o son verificadas, entonces la teoría ha pasado, de momento, con éxito su prueba; no hemos hallado ninguna razón para descartarla. Pero si la decisión es negativa o, en otras palabras, si las conclusiones han sido falsadas, entonces su falsación hace falsa también la teoría de la que habían sido deducidas lógicamente (56).

El criterio de confirmación negativa o más concretamente, el carácter de una construcción que hace que su falsación

---

(56) FERRATER MORA, J.: "Diccionario..." op. cit.

POPPER K.: "Logic of..." op. cit. pag. 33

sea concebible es el que, según el P1, delimita el concepto de ciencia. La confirmación completa de una teoría equivaldría a negar su posible falsabilidad y como consecuencia, eliminaría su carácter científico. El que la teoría sea susceptible de falsación, es decir, el que tenga atributos que la hagan refutable, le otorga el carácter de válida y, en consecuencia, de científica, mientras no pueda ser descartada. La ciencia consistiría, por tanto, en un continuo sometimiento a prueba de sus hipótesis, que siempre han de poder ser refutadas por la experiencia. La frase de Cicerón, dubitando ad veritatem pervenimus, dudando -es decir, falsando- llegamos a la verdad, puede ser un buen remedo del contenido ideológico del Popper-uno.

Esta forma de interpretar la ciencia y su actividad, es la base en que se apoya la crítica de Popper a algunas concepciones tales como el marxismo, en las que se espera que los hechos hayan de comportarse siempre de acuerdo con la teoría, sin tener en cuenta que la falsabilidad debe de ser condición indispensable del enunciado hipotético (57).

Las versiones Po y P1 preparan el camino al Popper 2, en el que se configura el carácter dinámico y evolutivo de la ciencia, cuyo contenido aumenta mediante la continua falsación de su propio repertorio de ideas. La aceptación de teorías falsables pero no refutadas amplía el horizonte de la investigación en una sucesión problema -solución- problema cuyo transfondo recuerda en buena medida el teorema de la incompletitud de Gödel. Nótese, sin embargo, que la referencia a la falsación, aunque lógica desde la concepción de Popper, no es condición para la forma en que se produce el progreso científico: encontrada o desechada una solución -por confirmación o por falsación- ello puede suponer el comienzo

de un nuevo problema a resolver, y así sucesivamente.

El propio Popper reconoce el fundamento de una de las principales críticas a su construcción: la percepción del científico en torno a la falsación de las teorías, es decir, la evaluación de si realmente la experiencia refuta o corrobora las proposiciones sometidas a prueba; se trata de un problema similar al que aparece siempre en relación con la contrastación o verificación empírica, tanto se haga por confirmación como por falsación.

#### KUHN Y LAS REVOLUCIONES CIENTÍFICAS

Críticas como esta última, reseñada en torno a la postura de Popper, son las que llevan decididamente a Kuhn a subrayar el carácter evolutivo de la ciencia, al poner de manifiesto su sustento en la comunidad científica, con todo el entramado de relaciones epistemológicas y sociológicas que ello implica y que se desarrolla a través de grupos que comparten una completa constelación de creencias, valores y técnicas. Aunque la potencia del acuerdo de grupo varía -afirma Kuhn- con consecuencias no triviales, a lo largo del espectro desde los modelos heurísticos hasta los ontológicos, todos ellos tienen funciones similares y, entre otras cosas, proporcionan al grupo las analogías y metáforas preferidas y permisibles. Siendo así -continúa- estas funciones ayudan a fijar lo aceptado, tanto como explicación o como solución -enigma, e inversamente, ayudan a la determinación de la lista de enigmas sin solución (58). El criterio de veracidad

---

(58) KUHN, T.S.: "La Estructura..." op. cit, pag. 283. Véase también del mismo autor "Consideraciones en torno a mis críticos". En LAKATOS, I. y MUSGRAVE, A. (Editores): "La crítica y el desarrollo del conocimiento". Ed. Grijalbo, Barcelona, 1975. Vid. también en torno a Kuhn y a la aplicación del concepto de revolución científica al estado actual de la Contabilidad, el artículo de

para Kuhn no es, en consecuencia, objetivo, en el sentido clásico de este término, sino sociológico, a través de las reglas que los propios grupos humanos se otorgan. La siguiente afirmación es altamente expresiva de este parecer: la ciencia no es la única actividad a cuyos practicantes se les pueda agrupar en comunidades, pero es la única en que cada comunidad - es su propio y exclusivo público y juez (59)

El aspecto digno de destacar en la construcción del profesor de la Universidad de Princeton es la identificación -o al menos, el intento de hacerlo- de un núcleo común de elementos compartidos en cada momento y lugar por un grupo de hombres de ciencia, núcleo que explica en buena medida el anclaje del conocimiento en determinados momentos, su progreso en otros y el desacuerdo científico entre diferentes grupos que comparten núcleos diversos.

Pero demos a ese núcleo la denominación que su propio autor le asigna. A la pregunta ¿qué es lo que comparten los miembros de una comunidad particular que explica la relativa saturación de su comunicación profesional y la relativa unanimidad de sus juicios profesionales?, responde: un paradigma o un conjunto de paradigmas. El desarrollo de un paradigma constituiría la característica de los períodos de ciencia - normal, mientras que cuando en un grupo o comunidad científica se sustituye un paradigma por otro, como consecuencia de un proceso más o menos intenso, nos encontraríamos ante una revolución científica.

Antes de continuar con lo que resta de la síntesis en torno a las ideas de Kuhn, parece conveniente alterar el --

---

(59) KUHN, T.S.: "Consideraciones..." op. cit, pag. 420. Recogido también por CAMPS, V.: "Los valores...", op. cit, pag. 238.

orden normal de la exposición y dejar anotadas algunas de las críticas que han recibido aquellas ideas, críticas que en modo similar recaen también sobre Lakatos: los términos a partir de los que se construyen sus explicaciones científicas no están excesivamente aquilatados, ni definidos de forma inequívoca. Así ocurre con los tres pilares básicos de Kuhn, comunidad científica, paradigma y revolución científica y, en cierta manera, con el concepto de programa de investigación, piedra angular en torno a la que gira la concepción lakatosiana del desarrollo científico. Los tres primeros términos han sido ampliamente debatidos en la literatura aparecida con posterioridad a "La Estructura de las Revoluciones científicas", ocasionando un innumerable aluvión de acepciones, con analogías y divergencias, ejemplos y apoyos buscados en la historia de múltiples ramas del saber, en un debate que, abierto con Kuhn, tiene un final difícilmente predecible y al que ha contribuido el propio autor de los términos, con sus reformulaciones y revisiones. De todo ello parece que se obtiene un punto de acuerdo, que daría una vez más la razón a la tesis que afirma que de la proliferación de teorías siempre se obtienen soluciones que terminan siendo comúnmente compartidas: existen elementos aglutinantes, de marcado cariz sociológico entre los hombres de ciencia, que hacen que el conocimiento humano evolucione direccionalmente por referencia a grupos concretos. Esta concepción está implícita en prácticamente la totalidad de las construcciones que configuran la socioepistemología de la ciencia, está presente en el programa de investigación lakatosiano y como indica el tan referido profesor Ferrater, no está completamente desconectada del concepto de episteme propuesto por Foucault y de los de corte epistemológico y umbral epistemológico de Gaston Bachelard (60)

---

(60) FERRATER MORA, J.: "Diccionario...", op. cit,



El caso es que la definición del concepto de paradigma no parece unívoca. Como el propio Kuhn afirma, la solución del debate podría ser fácil si no fuera por su evidente circularidad: un paradigma es lo que los miembros de una comunidad científica comparten y, reciprocamente, una comunidad científica consiste en hombres que comparten un paradigma. Sin embargo, aunque el problema no parece preocuparle en exceso, el concepto de comunidad científica es anterior en Kuhn al de paradigma, por cuanto aquéllas pueden y deben ser aisladas - sin previo acceso a éstos, que pueden ser descubiertos escudriñando la conducta de los miembros de una comunidad dada. Pero el concepto de comunidad científica es también ambiguo y multivalente, dado que puede aplicarse tanto a la más global de las comunidades, compuesta por todos los científicos naturales (61) como a subgrupos formados en su seno, o incluso puede referirse a un reducido conjunto de veinticinco personas. Igualmente le ocurre, insistimos, a los conceptos de paradigma y revolución científica, ya que en un macroparadigma -compatible con una gran comunidad- pueden existir subparadigmas o paradigmas parciales o, incluso, en períodos revolucionarios, pueden aparecer varios paradigmas a un tiempo. De la misma manera, una revolución científica puede tener un marco espacial limitado o ser muy amplia, al igual que la sustitución de un paradigma por otro puede ser relativamente súbita o dilatarse considerablemente en el tiempo.

Parece que de este modo se avala nuestra afirmación anterior de que lo realmente aprovechable en Kuhn, sus epígonos y sus comentaristas, es la intuición de que cada grupo, mayor

---

(61) Cfr. KUHN, T.S.: "La estructura...", op. cit, pag. 273 y ss.

o menor, cuenta con elementos aglutinantes direccionales, que pueden ser cambiados en un momento determinado de su evolución: en la trilogía de elementos reseñados nos parece que tienen cabida tanto el abandono de la creencia geocéntrica por toda la humanidad, como el cambio de enfoque en la investigación llevada a cabo por un reducido equipo de trabajo. En esencia y mutatis mutandis, sería posible encontrar elementos comunes en ambos tipos de "revoluciones" científicas, si se nos permite la aplicación del término a este último supuesto. Entendemos que es bajo este criterio amplio como hay que interpretar a Kuhn o, de lo contrario, su teoría científica se vendría abajo por inconsistente.

Por otro lado y aunque, por historicista, la concepción de la evolución del conocimiento en torno al desarrollo y - sustitución de paradigmas, nos parezca explicativa más que predictiva, pueden encontrarse algunos elementos normativos en la misma, por cuanto que en la medida en que el paradigma vigente acumule un número suficiente de anormalidades, debe de ser sustituido, más que mantenido con obstinada tenacidad (62).

Como indicábamos más arriba, el concepto de paradigma dista de ser preciso. El propio Kuhn hace frente a alguna - crítica que le acusa de haber utilizado el término en, al me - nos, veintidos formas diferentes. El caso es que el concepto se explica, más que se define a lo largo de los trece capítulos de "La Estructura...". Así, lo mismo se afirma que se - trata de realizaciones científicas universalmente reconocidas que, durante cierto tiempo, proporcionan modelos de problemas y soluciones a una comunidad científica, que se le conceptúa

---

(62) Cfr. MALLO RODRIGUEZ, C.: "Contabilidad Analítica...". op. cit. pag. 9.

como una sólida red de compromisos conceptuales, teóricos, instrumentales y metodológicos.

Solo ante la presión de sus críticos reformula Kuhn su concepto de paradigma, poniendo de manifiesto dos sentidos diferentes en su utilización, el primero vulgarizador y tal vez irreflexivo, al que denomina sociológico y el segundo, más profundo, al que califica de filosófico o epistemológico. En la primera acepción, el paradigma pasa, como ya hemos indicado, por la completa constelación de creencias, valores, técnicas, etc, compartidos por los miembros de una comunidad dada. De mayor alcance, el significado filosófico del paradigma marca una clara tendencia direccional: elementos concretos que, empleados como modelos o ejemplos, pueden reemplazar a reglas explícitas como base para la solución de los enigmas restantes de la ciencia normal.

Hay, sin embargo, algunos puntos en el concepto de paradigma que Kuhn no es capaz de concretar formalmente. El paradigma -viene a decir- es algo mucho más amplio que una teoría; el grupo no sólo comparte teorías, sino algo más. Por ello en última instancia, Kuhn sustituye el término paradigma por el de matriz disciplinal; disciplinal porque se refiere a la posesión común de los practicantes en una disciplina; -matriz porque está compuesta de elementos ordenados de varios tipos, cada uno de los cuales requiere una especificación posterior.

En un esfuerzo de síntesis e identificación, Kuhn trata de enunciar los rasgos esenciales de una matriz disciplinal, que resumimos a continuación (63):

---

(63) Cfr. el resumen de WELLS, M.C.: "A Revolution...", op. cit, pag. 473 y el texto original del propio Kuhn en "La Estructura...", op. cit, ss.

- generalizaciones simbólicas, comunes y no discutidas, expresiones de aceptación general, puntos de contacto -¿los *Wetbeziehungen* weberianos?- a través de los cuales los miembros del grupo vinculan las técnicas de la lógica y del tratamiento matemático en su problemática por resolver arduas cuestiones; funcionan como - leyes y, también en parte, como definiciones de algunos de los símbolos que enumeran y su fuerza legislativa y definitoria puede cambiar a lo largo del tiempo.

- compromisos compartidos, creencias que ayudan a determinar lo que se acepta como solución o explica-ción.

- valores y criterios, por regla general compartidos más ampliamente entre las diferentes comunidades coexistentes que las generalizaciones simbólicas, y que hacen mucho para proporcionar a los científicos un sentido de comunidad como un todo. En esta categoría sitúa Kuhn los valores sociológicos incluidos en el ámbito de la validación y predicción, que implican afirmaciones tales como que deben de ser exactos, que las - predicciones cuantitativas son preferibles a las cualitativas o que cualquiera que sea el margen de error permisible, éste debe de ser satisfecho consecuentemente en un campo dado; también hay que hacer aquí especial referencia a los juicios de exactitud, relativamente estables, aunque no del todo, de un tiempo a otro o de un miembro a otro, dentro de un grupo particular; este tipo de valores comunes, en dónde descansa esencialmente el concepto de objetividad como subjetividad compartida, pueden ser determinantes notables de la conducta del grupo, aun cuando no todos sus miembros los apliquen de la misma manera.

- y, por último, en la matriz disciplinal tiene cabida los que Kuhn denomina elementos ejemplares: ejemplos, problemas, soluciones y manera de encontrar estos últimos, que se explican en las aulas y que condicionan notablemente la personalidad del científico.

En una síntesis tal vez apretada y, como tal, arriesgada, nos atrevemos a afirmar que un paradigma o matriz disciplinal es para Kuhn una manera de hacer ciencia y de administrar un conjunto de logros científicos, desde el contexto genético hasta el de la praxis.

Permítasenos subrayar el papel socializador del paradigma o matriz disciplinal, que se vislumbra en el último de sus componentes: el análisis del paradigma -afirma Kuhn- es lo que prepara principalmente al estudiante para entrar a formar parte como miembro de la comunidad científica particular con la que trabajará más tarde; una vez que se produce la -asimilación, el futuro científico comparte unas bases de actuación comunes, que contribuyen a que rara vez se despierten desacuerdos sobre los fundamentos básicos en el seno de un grupo. Este mecanismo constituye para Kuhn el requisito previo para la génesis y continuación de una tradición particular de la investigación científica.

Las teorías de Kuhn, amplia y no restrictivamente interpretadas, nos parece que explican de manera relativamente -convvincente las tendencias direccionales en la ciencia, e incluso un cierto grado de inercia que hace que no se abandonen con facilidad. También explican el pluralismo científico, la proliferación de puntos de vista y el desacuerdo científico entre distintos grupos. Es el propio Kuhn quien arguye que el mecanismo de competencia entre fracciones de la comunidad científica es el único proceso histórico que da como resultado el rechazo de una teoría previamente aceptada o la adopción

de otra.

Los logros científicos alcanzados sucesivamente -esta afirmación es nuestra, aunque estimamos que está implícita o se desprende fácilmente de Kuhn- se van incorporando paulatinamente a los diferentes paradigmas, haciendo que mientras - existe desacuerdo en alguno de sus elementos, exista también una amplia base compartida universalmente. Según esta particular visión, el conocimiento humano en cualquiera de sus vertientes, sería un macroparadigma en evolución continua, con un núcleo central compartido y una corteza o anillo externo formado por múltiples tendencias direccionales, con una frontera, desde luego, no siempre identificable con claridad. El núcleo o endoparadigma y el anillo o exoparadigma están en - continua interacción, con intercambio mutuo de elementos y, en especial con un flujo centrípeto continuo, que permite la acumulación y ampliación del núcleo común, una vez que el - proceso depurador y dialéctico del anillo ha dado sus frutos. Lo cual no excluye, obviamente, que un elemento cognoscitivo incorporado al núcleo sea objeto de reconsideración en un momento determinado.- Pero esta versión se asemeja más a la visión de Lakatos que a la del propio Kuhn, como veremos más adelante.

Por ello estamos más de acuerdo con la descripción de Kuhn en torno a la ciencia normal que con las consecuencias últimas de una revolución científica, aunque, como indicabamos más arriba, todo gira en torno a lo que se entienda por tal; pero en cualquier caso, la sustitución de un paradigma por otro no puede implicar el hacer tabula rasa de todo cuanto se comparte, sino simplemente el sustituir una tendencia direccional por otra, transformación que afecta más drásticamente al anillo que al núcleo del paradigma.

La institucionalización que implica

ce también identificable en Kuhn: puede que a un grupo le cueste encontrar su paradigma, pero cuando se encuentra, relanza la investigación en esa dirección. Las bases de discusión están fijadas, y la comunidad o el grupo se libera de tener que poner en tela de juicio esos logros comunes. En épocas normales el grupo sigue aferrado al paradigma, que no suele ser objeto de renovación, sino tan sólo de articulaciones y subarticulaciones; no tienden los científicos normalmente a descubrir teorías radicalmente nuevas y a menudo se muestran intolerantes con las formuladas por otros; durante el período en que el paradigma se aplica con éxito, la profesión resolverá problemas que es raro que sus miembros hubieran podido imaginarse y que nunca habrían emprendido sin él. De esta forma, el éxito parcial de un paradigma afianza la adhesión al mismo e impide su abandono, aun cuando pudieran surgir algunas irregularidades: un paradigma no necesita explicar todos los problemas con que se enfrenta, sino que basta con que sea capaz de resolver un volumen relativamente satisfactorio de los mismos, como garantía de funcionalismo sucesivo. Por eso, el éxito de un paradigma es en gran parte y especialmente en sus primeros pasos, una promesa de éxito discernible en ejemplos seleccionados y todavía incompletos. Un paradigma es un elemento de continuidad, en cuanto recoge una idiosincracia peculiar y unas expectativas grupales, al menos percibidas como tales, de tal manera que la comunidad se encuentra dispuesta a defender esa suposición, pagando si es necesario un precio elevado, e incluso a costa de suprimir innovaciones fundamentales, en cuanto pueden resultar subversivas para sus compromisos básicos.

No obstante, las reformulaciones y aplicaciones sucesivamente direccionales pueden llegar a agotar su capacidad de suscitar nuevas expectativas, aún a pesar de la inercia del sistema, con lo que el mismo da el primer paso hacia la revolulu

ción, es decir, hacia la sustitución del paradigma. La ciencia normal parece poseer un mecanismo -indica Kuhn- que hace que cuando el paradigma pierde eficacia, se asegura el relajamiento de las restricciones que atan a la investigación; este mecanismo, que tiene mucho de homeostático, está en función de las anomalías con que se enfrenta el paradigma, que, cuando no son excesivas, se absorben por el mismo y cuando transcienden el nivel de tolerancia, rompen su equilibrio, dando lugar a la revolución científica.

Con ello, el proceso de revolución científica, breve o larga, generalizada o localizada, que se configura como la sustitución del paradigma o de un conjunto de paradigmas, puede sintetizarse en cinco etapas (64):

- Reconocimiento de anomalías
- Período de inseguridad
- Desarrollo de ideas alternativas como respuesta a la crisis
- Identificación de nuevas escuelas de pensamiento
- Dominio y asentamiento de las nuevas prácticas o ideas.

Los nuevos descubrimientos, teorías e ideas no son para Kuhn episodios aislados, sino procesos extensos, con una estructura recurrente y regular. El descubrimiento comienza con la percepción de la anomalía, o sea, con el reconocimiento de que en cierto modo la naturaleza ha violado las expectativas inducidas por el paradigma que rigen la ciencia normal; a continuación se produce una exploración más o menos -

---

(64) Cfr. Idem, pag. 471



prolongada de la zona de anomalía y el proceso sólo concluye cuando la teoría del paradigma ha sido ajustada de tal modo que lo anormal se haya convertido en lo esperado.

La segunda y tercera etapas están en mutua interacción, casi en secuencia de causa y efecto. La destrucción del paradigma o paradigmas exige cambios importantes en los problemas y técnicas de la ciencia normal, por lo que el desarrollo de nuevas ideas es precedido, justificado, e incluso impulsado por un período de inseguridad profesional profunda. La inseguridad es generada por el fracaso persistente de — los aparatos ideacionales de la ciencia normal para dar los resultados apetecidos y sirve como preludio a la búsqueda de otros nuevos. Entre tanto, el viejo paradigma se esfuerza — por adaptarse, se defiende, ofrece nuevas soluciones parciales, se modifica ad hoc para eliminar los conflictos aparentes, incluso contemplando reglas antes inaceptables y en última instancia, cada vez hace más perceptibles sus defectos. En tiempo de crisis es cuando se buscan con más ahinco justificaciones teóricas y ello contribuye a la autodemolición del viejo edificio. Existe un momento en que no hay acuerdo de ninguna clase y la inseguridad es máxima; se ofrece un amplio abanico de alternativas y ninguna o todas ellas pueden ser — válidas. Pero paulatinamente un nuevo conjunto de ideas se abre paso, se autodefine cada vez con mayor precisión, se afianza y, tras el crisol de la pugna con el antiguo paradigma, está en condiciones de sustituirlo.

A pesar del trasfondo dialéctico que lleva implícito, las imperfecciones del modelo Kuhniano radican especialmente, como ya hemos indicado, en la versatilidad del concepto de revolución, que permite tanto afirmar que la ciencia se encuentra en un proceso revolucionario continuo, como que los cambios drásticos sólo se producen muy de tarde en tarde;

la elección de una u otra posibilidad depende de lo que quiera entenderse por paradigma, como conjunto de elementos disciplinares que se sustituyen. De ahí que Kuhn explique aceptable, aunque tal vez intuitivamente, la dinámica científica en su conjunto, pero su aplicación a un caso concreto requiera la identificación y formulación ex profeso de lo que se entiende por sus tres conceptos básicos: comunidad científica, paradigma y revolución. Esta flexibilidad y falta de concreción es posiblemente la mayor ventaja y el mayor inconveniente de este tipo de análisis. Igualmente ocurre cuando se trata de justificar el desacuerdo científico a través de la comparación entre paradigmas competitivos o, al menos, concurrentes: una interpretación estricta del término habría de llevar a la conclusión de que los paradigmas son absolutamente diferentes y que, cuando se produce una revolución, el nuevo paradigma es drásticamente incompatible con el anterior. La experiencia del análisis de la evolución científica parece avalar que esto no es así; de ahí que prefiramos distinguir los dos mencionados niveles en el paradigma: el endoparadigma, más estable, y el exoparadigma, sujeto a revisión, y en el que tendrían lugar los procesos evolutivos o revolucionarios. Claro que estos términos se encuentran con idéntica dificultad que los puramente Kuhntianos: su definición y delimitación en cada caso concreto.

A pesar de estas deficiencias, el modelo de Kuhn así - como la reformulación de Lakatos, han tenido amplia atención en nuestra disciplina, tal vez mayor que en las restantes (65). Sin duda, la necesidad de encontrar una explicación a la fuerte dinámica por la que atraviesa la teoría de la Contabilidad desde los últimos cuarenta años, justifica dicha atención.

---

(65) Cfr. HAKANSSON, N.H.: "Where We Are...". op. cit, pag. 722

Como ya hemos indicado en otro lugar, para Wells (66), a la luz del modelo de Kuhn, la Contabilidad se encontraría emergiendo de un período de crisis, es decir, saliendo de una revolución en sus estructuras. Por nuestra parte, preferimos pensar que más que una revolución, la Contabilidad se enfrenta con una notable evolución de la base social en la que se asienta, que ha condicionado su cambiante papel en la empresa y en el mundo que la rodea. Parece excesivo decir que existan en la actualidad diversos paradigmas en competencia (67). Por otro lado, el modelo evolutivo de Kuhn está diseñado especialmente sobre las ciencias naturales. Como él mismo indica, es aplicable a otro tipo de disciplinas pero - en este último caso, en lo que respecta a las ciencias sociales, hay que tener en cuenta el propio proceso cambiante del objeto material de la ciencia, al cual tiene que enfrentarse. Las ciencias de la naturaleza en cuanto que pretenden el conocimiento y dominio por el hombre de los fenómenos de esa índole que ocurren en su entorno, pueden ser explicadas de mejor manera con la metodología basada en paradigmas. Estos también puede considerarse que concurren en las ciencias sociales, pero su naturaleza, al compás del propio cambio de la realidad social, ha de ser mucho más dinámica y evolutiva. En las ciencias naturales el paradigma resulta insuficiente y ha de ser sustituido cuando no alcanza a explicar determinados fenómenos; en las ciencias sociales, a este hecho hay que añadir que el paradigma puede verse desbordado por la mutación de las propias estructuras sociales. La Contabilidad

---

(66) Wells, M.C.: "A Revolution...", op. cit.

(67) Esta discusión subyace en el cambio de pareceres entre HAKANSSON, N.H.: "Where We Are...", op. cit. y A.A.A.: "Statement on Accounting Theory...", op. cit.; MATTESSICH, R.: "On the evolution...", op. cit. tampoco comparte la aplicabilidad del concepto de revolución en nuestra disciplina en el momento presente.

está tratando de adaptar sus instrumentos científicos a la nueva concepción empresarial y a los requerimientos que tal cambio exigen de la información que suministra. Sólo en ese sentido puede hablarse de revolución que, por otro lado, sólo se consumará cuando sea capaz de establecer la taxonomía multipropósito de reglas que puedan hacer frente a los diferentes usos posibles a la que aludíamos al final del capítulo anterior. Por lo demás, y como ya hemos indicado, nos parece aprovechable en Kuhn el concepto dinámico de la ciencia - que, a través de un núcleo compartido, hace que sus investigaciones se muevan direccionalmente, agotando normalmente una posible dirección antes de abordar otra.

#### LA CONCEPCION LAKATOSIANA DE LOS PROGRAMAS DE INVESTIGACION

Posiblemente esa tendencia direccional que tiene lugar en el exoparadigma resulte mejor explicada a través de la metodología de los programas de investigación del húngaro Imre Lakatos que, por otra parte, elabora su construcción en diálogo con Popper y Kuhn, en los que ve, especialmente en el -segundo, un importante punto de partida para estructurar su particular visión de la filosofía de la ciencia (68). En -cualquier caso, resuelve satisfactoriamente -o, al menos, me-  
jor que sus alternativas- los diferentes grados de desacuerdo científicos entre distintos grupos e incluso entre los -

---

(68) Vid. LAKATOS, I.: "Pruebas y refutaciones...". op. cit. y en especial por lo que respecta a los extremos que comentamos, LAKATOS, I.: "La Falsación y la metodología de los programas de investigación científica". Incluido en LAKATOS, I. y MUSGRAVE, A.: "La crítica...", op. cit. Puede verse también SOLIS SANTOS, C.: "Erase una vez, dijo el filósofo" Cuadernos Económicos de ICE nº3-4. Madrid, 1977 y LAKATOS, I.: "History of Science and its Rational Reconstructions" Boston Studies in the Philosophy of Science, nº 8, 1971.

miembros de un grupo dado, en función de las diferentes superficies concéntricas o capas que pueda tener un programa de investigación.

Lákatos y Kuhn coinciden en la existencia de elementos compartidos por los hombres de ciencia y bajo esta óptica, - paradigmas y programas de investigación no difieren en absoluto. Las divergencias hay que buscarlas en que un programa de investigación puede evolucionar y cambiar sustancialmente, sin que signifique el abandono de un núcleo central, motor de la investigación direccional y que aglutina a aquellos - que lo practican. De esta manera la evolución científica es más sincrónica que diacrónica, aunque esta última posibilidad no esté descartada: sólo podría hablarse de revolución - cuando, tras un proceso de cambio, se hubiera sustituido totalmente un programa por otro, proceso que sólo es perceptible para un observador histórico, es decir, a posteriori. De esta manera, una revolución científica podría equipararse - con un programa de investigación altamente evolutivo.

Para Lákatos no existe falsación si no es por referencia a una nueva teoría. Pero un cambio tal puede suponer la adición y no la sustitución en un programa, ya que este mantiene un elemento cohesionante, que puede calificarse como de defensa racional de un núcleo prometededor de conocimientos. Se pone así de manifiesto el denominado por Feyerabend principio de tenacidad, que expresa el mantenimiento de la vigencia de un conjunto de ideas y de una metodología científica, determinada, aún a pesar de que no sean del todo satisfactorias, en tanto no aparezca un conjunto suficiente de evidencias - que las contradigan (69). Lo que está aquí en juego no es una sola teoría, sino la capacidad de obtener aplicaciones satisfactorias diversas de un conjunto de ellas, ligadas en

---

(69) Cfr. CAÑIBRANO CALVO, L.: "Teoría actual...", op. cit.

una sucesión direccional, por una continuidad que las suelda y que constituye la esencia última del programa de investigación. Ello implica que una sola prueba refutadora -como opinaba Popper- no baste en ocasiones para desechar una teoría o una hipótesis, sino que puede mantenerse en tanto en cuanto no amenace al propio programa de investigación.

De esta forma aparece en toda su dimensión el elemento cohesionante entre los diversos componentes de un grupo, que relanza su actividad en un sentido, con la utilización de determinados instrumentos metodológicos, compartidos. Bajo la metodología de los programas de investigación, un grupo o comunidad científica se caracterizaría por un acuerdo en torno a un conjunto de proposiciones metodológicas básicas. No importa que entre ellas existan algunos términos indefinibles, ni que el grado de satisfacción que se obtenga de ellas no sea máximo; basta con que puedan seguir aplicándose con una cierta expectativa de éxito, que se va confirmando total o parcialmente por la verificación empírica.

Todo programa de investigación tiene, de este modo, un núcleo central ampliamente compartido, cuyo entramado simbólico e ideológico se utiliza continuamente en construcciones a través de hipótesis auxiliares, no tan necesariamente compartidas por la totalidad del grupo, pero cuyo funcionalismo ejerce una misión protectora: defiende al núcleo de la refutación. En la medida en que estas construcciones sigan dando resultados empíricos satisfactorios, el conjunto central, el endoparadigma en la terminología que utilizabamos más arriba, no será rechazado.

Lakatos, no obstante, tampoco define claramente su concepto de programa de investigación, sino que lo explica, al igual que hiciera Kuhn con el suyo de paradigma, la refu-

cia mas citada en torno al término es la que alude a que un programa constituye un conjunto de reglas heurísticas: algunas de caracter negativo, nos dicen qué caminos de investigación hay que evitar; otras, de carácter positivo, indican los caminos que hay que seguir. Esta afirmación hay que correlacionarla estrechamente con lo indicado anteriormente acerca de la distinción entre el núcleo y el cinturón o anillo del programa. El primero ofrece -al igual que la matriz disciplinal de Kuhn- un conjunto de instrumentos metodológicos e hipótesis básicas que pueden ser utilizados para explicar o predecir nuevos hechos y para solventar las experiencias con que se enfrenta de continuo. Pero la forma de hacerlo viene tasada por el núcleo. De ahí que la heurística negativa -lo que no hay que hacer- impida cuestionar el propio núcleo. El impedimento no es, desde luego, un imperativo categórico, explicitamente formulado, sino que su naturaleza es profundamente socioepistemológica: se trata del bagage con que cuenta el científico, para aplicarlo, no para cuestionarlo. Por su parte, la heurística positiva -lo que hay que hacer- se desenvuelve en el anillo de hipótesis auxiliares que, basadas en el núcleo central, van ampliando el nivel de conocimientos del grupo que practica el programa, le protegen y contribuyen a su consolidación. Evidentemente no siempre ha de ser así, pues ya hemos indicado que la acumulación de un número suficiente de contradicciones o de aplicaciones no útiles, puede ocasionar el arrinconamiento del programa, por atentar contra su núcleo.

A nivel general y al igual que ocurre con los paradigmas, cuando se considera el desarrollo global de una disciplina, en la que van sucediéndose diversos programas de investigación, cada unos de ellos aporta nuevos conocimientos e instrumentos metodológicos al núcleo firme central de la ciencia en cuestión. La versatilidad del término permite con

siderar a una ciencia -al menos así nos lo parece- como un -- gran programa de investigación, cuyo núcleo firme va ensanchándose continuamente y adquiere nuevos elementos procedentes -- del cinturón de hipótesis auxiliares. En esta periferia, con respecto a una materia científica concreta, habría que situar los diversos programas de investigación en el sentido más la katosiano del término que, de esta manera, podrían conside-- rarse como subprogramas dentro de un gran programa discipli-- nar.

De idéntica manera, dentro de un programa de investigación -esta vez en sentido estricto, en la medida en que este adjetivo pueda ser aplicado al término- pueden tener cabida diferentes subprogramas: en cada uno de ellos se compartirá un núcleo, común con el programa originario, y otro específico, característico del subprograma.

Este es el sentido en que creemos que hay que interpretar el concepto de capas o estratos a que se refiere Láka tos como atributos de sus programas. Además, estos extremos contribuyen a explicar el desacuerdo científico: el grado de compromiso en torno a un elemento concreto depende de su posición en el núcleo de una ciencia o de un programa dado. -- Tanto en un caso como en otro, los conceptos o hipótesis centrales son altamente compartidos, en acuerdo prácticamente - unánime. Son las aplicaciones de estos conceptos centrales - las que pueden ser objeto de discusión, o incluso los pro -- pios conceptos situados en posiciones más periféricas, sin -- que ello tenga porqué atentar contra la integridad del pro-- grama.

Ello también explica la resistencia del conocimien-- to humano a ser refutado, cuando mayor es el grado de consenso e incluso -permítasenos otorgar vida propia a las ideas- la capacidad y habilidad de algunas teorías para inmunizarse y sustraerse a la falsación, argumento éste que en ocasiones



ha sido esgrimido contra Popper. La refutación, o mejor, el abandono de un elemento central, exige derruir todo el edificio sustentado en el mismo. La posibilidad de que conceptos, teorías o hipótesis básicas sean rechazados, está en relación inversamente proporcional a su "distancia" al centro de un programa de investigación.

En este punto conviene advertir que algunos de los conceptos vertidos, especialmente los relativos a las expectativas que conlleva todo programa de investigación, se refieren más propiamente a lo que en terminología lakatosiana se conoce como programa progresivo, aun cuando una vez más, la delimitación haya de ser difícil o al menos, poco tajante. La utilidad de un programa de investigación, la posibilidad de seguir empleándolo con éxito y, en definitiva, su carácter progresivo, depende de su contenido empírico, de su capacidad para predecir hechos nuevos, no sospechados incluso por el propio programa. La situación ideal es aquella en la que una comunidad o grupo científico cuenta con un conjunto de elementos que se van utilizando con alta capacidad de respuesta en sucesión ininterrumpida, que aumenta progresivamente el núcleo firme. El programa se verifica a sí mismo de continuo y el progreso viene marcado por los ejemplos verificadores, más que por los falsadores. La situación ideal, evidentemente, es inalcanzable, por lo que pueden surgir algunas imperfecciones. Pero una falsación aislada no tiene por qué suponer rechazo real, sino que posiblemente la heurística positiva se encargue de producir en el sistema las oportunas modificaciones que aseguren su continuidad. Ni que decir tiene que alguna de estas modificaciones puede venir forzada por la propia evolución del objeto de estudio.

Por eso existe un diálogo continuo entre el núcleo del programa y las aplicaciones prácticas con que se resuelven -

los hechos y experiencias a que se enfrenta y que pueden producir alteraciones en el mismo, para aumentar su capacidad predictiva. También el núcleo dialoga con la investigación, al objeto de encontrar problemas no anticipados por el propio programa, situaciones anómalas, o circunstancias que puedan requerir modificaciones o incorporaciones, con la misma finalidad de proteger su utilidad. En resumen, existe un diálogo continuo entre el objeto formal y el objeto material de una ciencia de un lado, y la realidad de otro.

En caso contrario, cuando el programa pierda capacidad predictiva, se convertirá en regresivo: su capacidad de prever nuevas implicaciones habrá sido desbordada y será refutado por la experiencia cada vez en mayor grado, por lo que su destino es la sustitución. No obstante, hay que hacer algunas consideraciones adicionales para este caso que, en cierto modo, ya han sido apuntadas: el programa sustituido habrá rendido normalmente sus frutos y habrá ampliado el núcleo de la disciplina en la que se practicó; la modificación completa de un programa, en cuanto este se sustenta sobre una ciencia, no es probable que se lleve a cabo, especialmente si consideramos que arrastraría a todos los elementos centrales de una disciplina o, al menos, a una buena parte de los mismos, por lo que la depuración se detendrá en algún punto que une el centro con la periferia; la sustitución o modificación de una teoría o parte de un paradigma lo es más por referencia a la totalidad que por su posible refutación aislada; algunas de las modificaciones están motivadas por la heurística positiva del programa y no por las anomalías; un programa regresivo, olvidado en cierto modo o, al menos, no utilizado, puede ganar nuevo predicamento en la medida en que vuelva a ser capaz de nuevas predicciones, se descubra alguna evidencia empírica o se haga alguna innovación en el cinturón protector de hipótesis auxiliares, que demuestre

lidad. Queda claro, por tanto, que la viabilidad de un programa está en función de su capacidad de explicación, por encima de sus alternativas; que un programa tiene una fuerte - capacidad evolutiva y que la sustitución nunca es drástica o total. Un último punto, esta vez crítico: ¿en que medida una desviación, mayor o menor, con respecto al núcleo, significa un abandono del programa de investigación?. En esencia, la cuestión estriba en que in situ, no es fácil distinguir una modificación progresiva del programa, de una sustitución del mismo.

Entre aplicaciones que requieren alguna modificación y alteraciones sustanciales no parece haber una frontera clara, pues todo depende de lo que se considere como núcleo y anillo. No nos consta que exista contestación de Lakatos al respecto, pero parece lógico pensar que sólo pueda darse desde una perspectiva histórica, más que en el análisis de los hechos actuales. Quizás esta circunstancia sea un punto de apoyo más al carácter dinámico y evolutivo de la ciencia, que se manifiesta más bien en proceso continuo que con oscilaciones bruscas.

En cualquier caso, la metodología de los programas de investigación está siendo utilizada con profusión en el análisis histórico, como un elemento de referencia útil; aludir a un programa de investigación significa acotar un período en el tiempo en el que la ciencia o un grupo de practicantes en su seno ha dirigido sus esfuerzos tras una determinada dirección, a la que le obligaba el núcleo común de conocimientos y de instrumentos científicos que compartían. En este sentido, y por citar sólo ejemplos afines, se ha utilizado el ter

mino en la economía (70), en la economía de la empresa (71) y en la contabilidad.

En este último ámbito hemos de mencionar, aunque sea brevemente, la aportación de Cañibano (72), a la que ya nos hemos referido en otro lugar, tanto por ser uno de las primeras en nuestra disciplina, como por la utilización que haremos de la misma en páginas sucesivas. Para este autor pueden identificarse tres programas de investigación en Contabilidad, a los que caracteriza atendiendo al elemento que ha servido de base para su configuración: se trata de los programas legalista, económico y formalizado.

El origen del programa legalista hay que situarlo en los comienzos de nuestra disciplina tal como es concebida - hoy, al menos en lo que respecta a la utilización del principio de dualidad o de partida doble, elemento que hasta el momento parece que constituye el centro geométrico de aquella, entendida como un gran programa de investigación. En torno a la obra de Pacioli y hasta época no muy lejana, la contabilidad permitía a los comerciantes conocer su situación financiera y en especial, su posición deudora y acreedora frente a terceros. Más que otra cosa su utilización se centraba en

---

(70) Vid. SCHWARTZ, P.: "La definición de ciencia económica por Robbins, una crítica". Revista Española de Economía, vol. II, nº 3, Septiembre-Diciembre de 1972, pag. 9 a 50, y el comentario que, a los seis programas de investigación que presenta este autor, hace GONZALO ANGULO, J.: "Modelos...". op. cit, pag. 21 y ss.

(71) Vid. BUENO CAMPOS, E.: "Memoria sobre el concepto, fuente, método, y programa de la Economía de la Empresa." Universidad Autónoma de Madrid, 1975 Vid. también la misma metodología aplicada a la Teoría de la organización en BUENO CAMPOS, E.; CRUZ ROCHE, I. y DURAN HERRERA, J.J.: "Economía de la Empresa: Análisis de las decisiones empresariales." Ed. Pirámide. Madrid, pag. 130 y ss.

(72) CAÑIBANO CALVO, L.: "Teoría actual...", op. cit, pags. 11 y ss.

mostrar el patrimonio del comerciante como prueba de su garantía respecto al cumplimiento de sus obligaciones actuales y futuras. En el capítulo dedicado al análisis de los principios contables en nuestro país pusimos de manifiesto la medida en que esta primera concepción ha condicionado, y sigue haciéndolo, la información contable. Cañibano también destaca esta influencia: la objetividad de la información contable se entiende en un sentido eminentemente legalista y por ello toda representación y valoración contable ha de estar sustentada sobre hechos o sucesos que, a efectos legales, puedan ser considerados como prueba. Existía, no obstante, otra finalidad, aunque incipiente: ofrecer al empresario una base, aunque rudimentaria, para la toma de sus decisiones económicas, pero esta faceta ocupaba un lugar notoriamente secundario, frente al peso específico del enfoque legalista.

La sustitución de un programa por otro -aunque mejor sería decir la adición de nuevos elementos al viejo edificio, que hacen que los antiguos pasen a un segundo plano- se debe a una presión externa: un cambio en el entorno en que se mueve la realidad empresarial. En palabras del propio Cañibano, tenía que suceder un hecho significativo para que se tornara el orden de prioridades al respecto: la inflación desatada en Europa tras la finalización de la Primera Guerra Mundial. En dicho contexto, el antiguo patrón de objetividad no ofrecía ni siquiera lo que perseguía: una muestra del patrimonio como garantía.

La heurística positiva del programa económico, gira en torno a la función de la contabilidad como soporte para el empresario o mas posteriormente para el accionista inversor en la toma de decisiones: se pide a nuestra disciplina -indica Cañibano- que sea capaz de ofrecer una base de cifras rea

lista, que se adapte al medio; que los resultados calculados respondan a principios económicos; que su conocimiento verdadero evite la creciente descapitalización de las empresas. La finalidad de la información contable queda, por tanto, estrechamente vinculada al conocimiento de la realidad económica. Con ello incluso se consigue que esta nueva concepción impregne, si bien lentamente, al ordenamiento jurídico.

El tercer programa es el formalizado, cuyo comienzo viene impulsado por la revolución en el campo de la informática y de la cibernética, así como por los logros metodológicos alcanzados por otras disciplinas, que crean un claro efecto mimético en la Contabilidad. En este programa, aparte de las aplicaciones apoyadas en la nueva tecnología mencionada, el elemento característico es el intento de abstraer del cuerpo global de conocimientos aquellos principios sobre los que descansa todo el conocimiento teórico, obteniendo así las ventajas derivadas del análisis formal; se trata, por tanto, de reducir las proposiciones contables a cálculos lógicos o matemáticos para, en virtud de reglas de inferencia, llegar a unos resultados capaces de ser interpretados semánticamente.

Algunas consideraciones adicionales pueden hacerse en torno a esta presentación de la historia contable en base a la metodología de los programas de investigación. En primer lugar, podemos volver a subrayar la interacción entre medio ambiente y programa de investigación; en segundo, que existen elementos comunes en los tres, que nunca fueron abandonados y en tercer lugar, quizás lo que nos parece más importante: el programa de investigación, una vez superado, deja su huella. Un programa no se manifiesta sólo en la mente de los hombres de ciencia, sino que se proyecta sobre las instituciones -jurídicas y profesionales especialmente en este caso- dejando su impronta que, en cuanto institu

fácil de superar. Así se explica que en el último, hasta el momento, estadio evolutivo, se encuentren restos y fuertes - condicionantes, fosilizados en cierto modo, que sin embargo, cumplen su función y que posiblemente no cambiarán hasta que la presión del nuevo programa sea harto notoria o que incluso trascenderán hasta etapas sucesivas, cuando los fundamentos teóricos que los determinaron haya sido ampliamente superados y sustituidos. Más que una severa crítica, se trata simplemente de la constatación de un hecho de profunda raigambre sociológica.

Para terminar, puede ser útil una síntesis de los elementos conceptuales manejados en la metodología de programas de investigación, propósito para el que pueden servir los siguientes puntos formulados a partir de un trabajo de Ryan y Taylor (73), en el que desde esta perspectiva critican la construcción de Watts y Zimmerman:

- Dado que los lenguajes teóricos y observacionales no son siempre perfectos, con frecuencia es imposible asignar significado a todos los elementos o términos teóricos que concurren en una disciplina o en una parte de la misma, a la vez que suele ser imposible confirmar o refutar integralmente una teoría a partir de sus propios elementos.

- Dentro de un área particular, los científicos están de acuerdo y comparten un núcleo central de términos y su significado. En un programa de investigación existen términos centrales aceptados por todos los par

---

(73) RYAN, J. y TAYLOR, P.: "Setting Financial...", op. cit., pag. 7

ticipantes en el mismo, y otros sobre los que hay mayor o menor grado de desacuerdo, sin que ello afecte a la viabilidad del programa en su conjunto

- Un científico determinado, dentro de un programa, puede intentar construcciones individuales, incluso - inusitadas para el programa a partir de los elementos nucleares del mismo.

- La investigación en un programa da como resultado la protección del núcleo, a partir de hipótesis subsidiarias de las básicas.

- Un programa avanza si: a) produce nuevos caminos para la investigación, en el sentido indicado en el punto anterior y si b) predice y explica consistentemente los nuevos fenómenos empíricos con los que se enfrenta.



## LA DIALECTICA CIENTIFICA

En las páginas anteriores hemos presentado, junto con alguna visión particular suscitada por el comentario a algún autor concreto, las que nos parecen las más importantes aportaciones a un nuevo concepto de ciencia, cuya naturaleza se busca a través de la conjunción de elementos epistemológicos y su soporte sociológico. Aunque quizás con esta concepción la distinción entre lo epistemológico y lo sociológico se ha ga cada vez más difusa, por cuanto la primera categoría pare ce claro que encuentra su apoyo en la segunda.

Independientemente de esta disgresión terminológica, nuestro propósito al concluir el capítulo intenta, más que -elaborar una construcción propia, que forzosamente habría de ser ecléctica, abstraer los rasgos comunes de las posturas mencionadas, para poner de manifiesto, aunque sea de manera simple, las características esenciales que a nuestro modo de ver configuran esa nueva imagen de la ciencia.

Dos son, en última instancia, esos pilares básicos: de un lado, el soporte sociológico, comunitario y grupal de la ciencia; de otro, aunque intimamente unido al primero y, por tanto, consecuencia del mismo, el contraste entre posiciones diferentes, la falsación por referencia a una construcción mejor, como elemento que mueve, hace avanzar y perfecciona el conocimiento humano. Entre ambos configuran para la ciencia un carácter dinámico, dialéctico y proposicional, que hace que cualquier logro lo sea por referencia a su aceptación comuni taria -la objetividad como subjetividad compartida- y que, en consecuencia, haya de considerarse como susceptible de revi-

sión.

En cuanto al primer aspecto, el sociológico, dos cuestiones parecen indudables en cualquier disciplina desde sus comienzos: su dependencia del contexto intelectual y cultural que la rodea y la organización de las ideas en escuelas (74). La madurez de una disciplina puede medirse en función de la solidez y predictibilidad del núcleo de sus conocimientos - compartidos y del nivel de diálogo entre escuelas, a través de la utilización de hipótesis auxiliares en la periferia de aquel núcleo común. Esta utilización esperanzada, en el sentido lakatosiano, crea adhesión al método, configurando e impulsando el desarrollo direccional, en un mecanismo de connotaciones institucionalizadoras, circunstancia común a toda manifestación humana, a la que no puede sustraerse el propio conocimiento. Todos los autores mencionados en este capítulo, así como otros muchos, han percibido y plasmado de una forma o de otra esta circunstancia. La creencia real de que la hipótesis es verdadera -afirma Russel- cuando se produce, fácilmente se convierte en un obstáculo, puesto que retrasa el abandono de las hipótesis falsas cuando la evidencia va contra ellas (75). Kuhn es, si cabe, más expresivo y genérico: sólo aquellos que han tenido el valor de observar que su propio campo o escuela comparte paradigmas están capacitados para sentir que algo importante se sacrifica mediante el cambio (76). Pero a su vez, por más que el hombre comparta co-

---

(74) Cfr. MARTINDALE, D.: "La teoría sociológica..." op. cit, pag. 59 que atribuye características similares al menos a los primeros estadios del desarrollo de una disciplina científica.

(75) RUSSELL, B.: "Ensayos...", op. cit. pag. 119

(76) KUHN, T.S.: "La estructura...", op. cit. pag. 275

nocimientos institucionalizados, ningún sistema de tal índole es nunca completamente homogéneo, aceptado plenamente o al menos, de una manera similar por todos los que participan en él y todas estas diferentes orientaciones pueden convertirse en focos de conflicto y de cambio institucional en potencia (77). La sociología del cambio, como ya hemos indicado en otro lugar, tiene un importante papel en la explicación de la evolución científica. Bajo esta óptica, Lakatos, Kuhn, Toulmin, Feyerabend y otros que les han seguido pueden considerarse como sociólogos del cambio científico. No está de más estar apercibido de las posibles deficiencias que todo comportamiento humano puede entrañar (78) -en el sentido puesto de manifiesto por Galbraith o Watts y Zimmerman- pero a largo plazo parece que el sistema, a través de movimientos oscilatorios, tiene sus propios mecanismos depuradores.

Sin duda uno de estos mecanismos es el contraste dialéctico entre posturas diferentes, entre aplicaciones posibles en el exoparadigma o en el anillo del programa de investigación. Ya hemos indicado que entre el objeto construido por una ciencia, el método empleado y el ser real que estudia hay una continua interacción que tiene mucho de dialéctica y cuyo producto final es la acumulación en el núcleo central de conocimientos. Quizás la utilización del término dialéctica requiera una delimitación más profunda de su sentido, pero a estos efectos puede resultar válida; en última instancia

---

(77) EISENSTADT, S.N.: "Ensayos sobre el cambio social y la modernización" Ed. Tecnos, Madrid, 1960, pag. 41

(78) que pueden sintetizarse en las siguientes palabras de Masi: "En las ciencias, el seguir la corriente ha producido siempre ruinas tremendas, pero los hombres son aficionados a las frases hechas, a las comodidades que se derivan de no tener que pensar sino en repetir lo que fue ya dicho y repetido, incluso si vuelve a presentarse con algún ligero retoque que parezca justificar la adhesión al pasado, ~~dejando de lado~~ la reflexión que debiera ser fruto de nuevas investigaciones". MASI, V.: "Teoría y Metodología de la Contabilidad" Ed.

su continua permanencia a lo largo de la historia de la filosofía y de la ciencia -Platón, los escolásticos, Kant, Fichte, Hegel, Schelling, Proudhon y Marx son sólo algunos ejemplos de quienes han utilizado el término- en sucesivas reformulaciones y adaptaciones, nos parece una muestra sistemática de un intento de explicar una realidad existente: la dinámica - que crea el enfrentamiento entre posturas dispares. Cualquier idea posee implícita una permanente capacidad de evolucionar y desarrollarse en su confrontación con ideas alternativas. En esencia, este es el trasfondo del diálogo dialéctico en Platón, con su sucesión de cambios alternativos inducidos por la postura contraria, que consiguen el ascenso de lo sensible a lo intelegible. Las tres etapas hegelianas, tesis, antítesis y síntesis, en busca de la aproximación a lo absoluto, explican, entre otras cosas, la acumulación y evolución de - los procesos científicos, de la misma manera que Hegel trató, con esta instrumentación, de explicar y englobar en su pensamiento la realidad contradictoria de la sociedad capitalista de su época (79). Por eso, compartimos alguno de los caracteres con que Gurvitch (80) identifica el termino dialéctico: no parece aceptable la dialéctica en cuanto negación de la lógica formal, pero bajo la afirmación de que toda estabilización aparente de la realidad social debe de ser demolida, se esconde realmente la propia esencia de la institucionalización del conocimiento, que lo encauza, dirige y, en ocasiones, entorpece. Es válida la dialéctica en cuanto tiene en cuenta a los conjuntos y a sus diferentes elementos constitutivos, mientras que concebida como negación continua puede

---

(79) Cfr. GONZALEZ SEARA, L.: "La Sociología, aventura dialéctica", Ed. Tecnos. Madrid, 1971 pags. 75 y 76 y DIEZ NICOLAS, J.: "Sociología..." op. cit., pags. 27 y ss. Ambas obras constituyen en buena medida una explicación dialéctica de la disciplina que cultivan estos autores.

(80) GURVITCH, G.: "Dialectica y Sociología". Ali...  
1968. Tomado de DIEZ NICOLAS, J.: "Sociolog..."

contribuir a explicar la tensión y oposición entre posturas contradictorias. En la historia de la ciencia se pueden encontrar millares de ejemplos de adelantos logrados poniendo en tela de juicio hipótesis aceptados (81); la Contabilidad no es ajena, en su evolución científica, a esta dinámica dialéctica, por lo que, al igual que cualquier otro arte o ciencia, está sujeta a contraste y a tendencias cíclicas (82) y su desarrollo constituye un proceso dialéctico, en contacto directo con el ámbito de los hechos (83).

Un último punto, que quedará claramente puesto de manifiesto en el próximo capítulo: la doctrina va fijando y descubriendo de continuo nuevos centros de interés; pero hay hechos externos, como puede ser la legislación o la actuación de los organismos profesionales que, cuando retoman alguno de esos temas o fijan una postura determinada, suscitan e impulsan el debate, generan una gran cantidad de literatura y promueven un considerable número de argumentos a favor y en contra. La creación de la División de Investigación del APB y el Trueblood Report son dos claros exponentes, que por si solos sirven para caracterizar dos etapas en torno a la elaboración de la norma contable. No creemos que tras las posiciones doctrinales existan siempre -como afirman Watts y Zimmerman- intereses concretos; sin embargo, ambos marcan la heurística positiva de los dos últimos subprogramas de investigación seguidos en la construcción de estándares.

---

(81) CHAMBERS, R.J.: "Why Bother...", op. cit., pag. 181 de la versión castellana.

(82) MATTESSICH, R.: "On the Evolution...", op. cit. pag. 158

(83) MONTESINOS JULVE, V.: "Formación histórica...", op. cit., pag. 381

## BIBLIOGRAFIA CITADA

- BUENO CAMPOS, E.: "Memoria sobre concepto, fuentes, contenido y programa de la Economía de la Empresa." Facultad de CC.EE. y EE. de la Universidad Autónoma de Madrid, 1975.
- ; CRUZ ROCHE, I. y DURAN HERRERA, J.J.: "Economía de la Empresa: Análisis de las decisiones empresariales". Ed. Pirámide, Madrid, 1979.
- CAMPO, S. del: "La Sociología científica moderna." Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1962.
- CAMPS, V.: "Los valores éticos de la actividad científica". Cuadernos Económicos de ICE, nº 3-4, 1977. Pags. 232 a 247.
- CARIBANO CALVO, L.: "Teoría Actual de la Contabilidad". Ed. ICE, Madrid, 1975.
- CARNAP, R.: "Philosophical Foundations of Physics." Basic Books. New York, 1966. Versión castellana con la denominación "Fundamentos filosóficos de la física". Ed. Sudamericana. Buenos Aires, 1969.
- CHAMBERS, R.J.: "Why Bother with Postulates?". JAR. Spring 1963. p. 3. Versión castellana en BUCKLEY, J.W. (editor): "La Contabilidad con temporánea y su medio ambiente". Ediciones contables y administrativas. Mexico, 1970.
- DIEZ NICOLAS, J.: "Sociología: Entre el funcionalismo y la dialéctica". Biblioteca Universitaria Guadiana, Madrid, 1976.
- DUVERGER, M.: "Sociología Política". Ed. Ariel. Barcelona, 1968.
- EISENSTADT, S.N.: "Ensayos sobre el cambio social y la modernización". Ed. Tecnos, Madrid, 1960.
- FERRATER MORA, J.: "Diccionario de Filosofía". Alianza Editorial, Madrid, 1979.
- FEYERABEND, P.: "Contra el método". Ed. Ariel. Barcelona, 1974.
- "Consolations for the Specialist". En Criticism and the Growth of Knowledge. LAKATOS, I. y MUSGRAVE, A. (editors). Cambridge University Press. Cambridge, 1970. Versión castellana: "La Crítica y el desarrollo del conocimiento". Ed. Grijalbo, Barcelona, 1975.
- "Sociología". Ed. Herder. Barcelona 1974.
- GALBRAITH, J.K.: "La sociedad opulenta". Ariel, Barcelona, 1969.
- GINER, S.: "Sociología". Ed. Península. Barcelona, 1979.
- GONZALEZ SEARA, L.: "La sociología, aventura dialéctica." Ed. Tecnos. Madrid, 1971.
- GONZALO ANGULO, J.A.: "Modelos normativos par\_\_\_\_\_ costes en la Empresa" Tesis Doctoral. Ur\_\_\_\_\_

- GURVITCH, G.: "Dialéctica y Sociología." Alianza Editorial. Madrid, 1968.
- HAKANSSON, N.H.: "Where we Are in Accounting: A Review of Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance." AR, vol LIII, nº 3, Julio 1978.
- HANSON, N.R.: "Patrones del descubrimiento". Alianza Editorial. Madrid, 1977.
- Constelaciones y Conjeturas. Alianza Editorial. Madrid, 1978.
- HORTON, P.B. y HUNT, C.L.: "Sociología". McGraw Hill, México, 1968
- KATONA, J.: "Análisis Psicológico del comportamiento Económico". Ed. Rialp, Madrid, 1965.
- KELLY NEWTON, L.: "Accounting Policy Formulation. The role of corporate Management". Addison Wesley Publishing Company. Massachusets, 1980.
- KUHN, T.S.: "Consideraciones en torno a mis críticos." En Lakatos, I y Musgrave, A. (Editores): "La crítica y el desarrollo del conocimiento". Ed. Grijalbo, Barcelona, 1975.
- "The Structure of Scientific Revolutions." University of Chigaco Press Chicago, 1970. Versión española en "La Estructura de las revoluciones científicas." Fondo de Cultura Económica. Madrid, 1979
- LAKATOS, I.: "Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes." En "Criticism and the Growth of Knowledge. LAKATOS, I. y MUSGRAVE, A. (Editors). Cambridge University Press. Cambridge, - 1970.
- "Criticism and the Methodology of Scientific Research Programmes." Proceedings of the Aristotelian Society. Vol. LXIX, 1970. Pags. 149-186.
  - "History of Science and its Rational Reconstructions." Boston Studies in the Philosophy of Science, nº 8, 1971.
  - "La Falsación y la metodología de los programas de investigación". Incluido en Lakatos, I. y Musgrave, A. (Editores): "La critica y el desarrollo del conocimiento". Ed. Grijalbo, Barcelona, 1975.
  - "Pruebas y refutaciones. La lógica del descubrimiento matemático." Alianza Universidad. Madrid, 1978.
  - y MUSGRAVE, A. (Editors) "Criticism and the Growth of Knowledge." Cambridge University Press. Cambridge, 1970. Versión castellana: "La crítica y el desarrollo del conocimiento". Ed. Grijalbo, Barcelona, 1975.
- MALLO RODRIGUEZ, C.: "Contabilidad Analítica: Costes, Rendimientos, Precios y Resultados." Ministerio de Hacienda. Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1979.
- "Memoria sobre concepto, método, fuentes y programa de la Contabilidad". Facultad de CC.EE. y EE. de la Universidad Autónoma de Madrid 1979.

- MARTINDALE, D.: "La Teoría Sociológica: Naturaleza y Escuelas". Aguilar, Madrid, 1968.
- MASI, V.: "Teoría y Metodología de la Contabilidad." Ed. Ejes, Madrid, 1962.
- MATTESSICH, R.: "On the Evolution of Theory Construction in Accounting: A Personal Account." ABR. Vol. 10, 1980, nº 37 A. pags. 158 a 173.
- MONTESINOS JULVE, V.: "Formación histórica, corrientes, doctrinales y programa de investigación de la contabilidad". RTC. Vol. 30, 1978. pags. 81, 135, 171, 219, 253. 285, 351 y 373.
- POPPER, K.: "The Logic of Scientific Discovery". Science Editions, 1961. Versión castellana en "La Lógica del descubrimiento científico." Ed. Tecnos. Madrid, 1962.
- "Conocimiento objetivo." Ed. Tecnos. Madrid, 1974
- RIPARBELLI, A.: "Relaciones de mutua dependencia entre las normas jurídicas y los principios de la administración económica de las empresas." RTC, tomo XI, p. 161.
- ROCHER, G.: "Introducción a la sociología general". Ed. Herder. Barcelona, 1977.
- RUSSELL, B.: "Ensayos filosóficos." Alianza Editorial, Madrid, 1966.
- RYAN, J. y TAYLOR, P.: "Setting Financial Accounting Standards. A case Study in Rational Reconstruction". Paper Presented at the Fourth Congress of the EAA. Barcelona, April, 1981.
- SCHWARTZ P.: "La definición de Ciencia Económica por Robbins. Una crítica". Revista Española de Economía, vol. 11, nº 3, septiembre-diciembre 1972. pags. 9 a 50.
- SOLIS SANTOS, C.: "Erase una vez...", dijo el filósofo." Cuadernos Económicos de ICE, nº 3-4, 1977,
- TOHARIA, J.J.: "Para una reorientación de la Sociología del Conocimiento". Papers. Revista de Sociología, nº 6, 1976. pags. 123 a 145
- TOULMIN, S.: "La comprensión humana". Alianza Editorial. Madrid, 1977.
- WATTS, R.L. y ZIMMERMAN, J.L.: "The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market of Excuses." AR vol. LIV, nº 2. April, 1979.
- WELLS, M.C.: "A Revolution in Accounting Thought?". The Accounting Review, vol. LI, nº 3, jul. 76.
- ZAPATERO, J.C.: "Karl Popper y la metodología de las ciencias sociales." Cuadernos económicos de ICE. nº 3-4, 1977.



CAPITULO DUODECIMO :

SUBPROGRAMAS DE INVESTIGACION EN LA  
CONSTRUCCION DE PRINCIPIOS



|                     |   |
|---------------------|---|
| <u>CAPITULO 12.</u> | <u>SUBPROGRAMAS DE INVESTIGACION EN LA</u><br><u>CONSTRUCCION DE PRINCIPIOS</u> |
|---------------------|---|

LAS DISTINTAS ETAPAS EN LA ELABORACION DE NORMAS

Aunque no existe un intento en profundidad de delimitar las diferentes etapas que se han sucedido en la determinación de principios, especialmente desde la perspectiva de los organismos profesionales encargados de tal cometido, sí pueden mencionarse algunos autores que, de una forma o de otra, han tratado de poner de manifiesto los procesos -secuenciales que ha atravesado la autoregulación profesional norteamericana.

Hay que tener en cuenta que el propósito delimitador no es fácil, por cuanto la tarea de las diferentes instituciones es el punto de confluencia entre la teoría de la Contabilidad y la profesión contable, con lo que su actividad se mueve en oscilaciones entre las consecuciones de una y la posible inercia y propósitos de la otra, de tal manera que en este nexo de unión entre episteme y praxis -cristalizan y se institucionalizan un buen número de las deficiencias estructurales del sistema. Todo intento de establecer etapas ha de ser consciente de sus propias limita

ciones, derivadas de la dificultad de fijar fronteras claras en un contexto secuencial en el que concurren tantos factores. La proximidad en el tiempo de los hechos objeto de estudio y la persistencia de determinadas concepciones o su influjo, una vez que al menos formalmente han sido superadas, son nuevos elementos distorsionantes en el mencionado análisis.

En cualquier caso, las construcciones de principios derivadas de organizaciones profesionales son normalmente una versión institucionalizada de las concepciones teóricas, elaboradas para la profesión y teniendo en cuenta el contexto en el que la misma opera, por lo que estas construcciones se manifiestan con un cierto retraso con respecto a los logros doctrinales. Confluyen aquí en alto grado las circunstancias, siempre mencionadas, pero difícilmente explicitables, que provocan la divergencia entre teoría y práctica; quizás lo dicho en capítulos anteriores pueda contribuir a identificar alguna de estas causas, pero evidentemente el establecimiento de una visión completa y definitiva del problema se presenta como tarea ardua (1). Por -

---

(1) MONTESIONOS JULVE, V.: "Contabilidad y Decisión ...", op. cit., pp. 283 y 284 enuncia los siguientes factores que perjudican la comunicación entre la teoría y la práctica: a) Aislamiento teórico de la contabilidad; b) Reducida dimensión de las empresas; c) Escasa actividad investigadora dentro de la empresa y tecnología atrasada; d) Inadecuada formación de los contadores; e) Ausencia de competencia entre las empresas; f) Normas autoritarias mal fundamentadas; g) Espíritu excesivamente conservador entre los profesionales de la contabilidad.

otro lado, también hemos indicado que la penetración de la norma generalmente aceptada en el ordenamiento jurídico -- produce un efecto retardante. La intercomunicación entre - la actividad social y el Derecho puede llegar a ser lenta, de tal manera que los avances que se producen en el pensamiento se desfasan con frecuencia en su aprehensión jurídica (2). De esta forma no es extraño que, en ocasiones, la legislación adopte mecanismos obsoletos que, por tanto, no - siempre corresponden a la mejor práctica del momento; extremos estos que si son ciertos en el orden mercantil, requieren consideración aparte cuando de normas fiscales se trata, al interferir en este campo una abundante gama de motivaciones extracontables. Los condicionantes legales, así como - ese lento penetrar de los avances teóricos en las instituciones jurídicas, que en nuestro campo son una realidad indudable, tienen también incidencia en la divergencia entre teoría y-práctica: el profesional está, queramoslo o no, sujeto a la legislación, mientras que el teórico se encuentra libre de esas ataduras.

Comentaremos en primer lugar la división en etapas de dos autores, Storey y Most, a las que añadiremos nuestra visión personal, desde un enfoque inspirado en la metodología

---

(1) "Hace ya mucho tiempo que los hechos no se corresponden con las palabras de la ley..." GARRIGUES Y DIAZ CAÑABATE, J.: "Hacia un - nuevo...", op. cit., pág. 33, comentando la necesaria reforma de la sociedad anónima.

de los programas de investigación, de las diferentes secuen  
cias que se han seguido hasta el momento en búsqueda de la  
norma contable.

Storey (3) identifica tres períodos en la elaboración  
de principios: 1932-1940, 1940-1953 y desde 1956 hasta me-  
diada la década de los sesenta. El primero de ellos, el más  
fructífero según Storey, está caracterizado por algunos in  
tentos individuales y aislados de fundamentar la discipli-  
na contable en un conjunto central de macrorreglas o prin-  
cipios, mientras que los organismos reguladores consolida-  
ban su actuación a la búsqueda e implantación de la mejor  
práctica posible. El afán formalizador es incipiente en la  
doctrina, en la que empiezan a aparecer diferentes tenden-  
cias e intentos metodológicos al respecto, que pueden consi-  
derarse como precursores. Desde la perspectiva de la prácti  
ca, cristaliza el recurso a la aceptación generalizada, -  
que con tanta fuerza habría de manifestarse en épocas suce-  
sivas.

El segundo período se extiende desde comienzos de la  
década de los cuarenta hasta un momento, no fijado con pre  
cisión por Storey, entre 1954 y 1956; su característica -  
principal es el creciente peso de las instituciones regula-  
doras, que abordan decididamente su tarea de emisión de -

---

(3) STOREY, R.K.: "The Search for..." op. cit. pág. 3. Puede verse un  
comentario a esta división en CHATFIELD, M.: "A History...", op.  
cit. págs. 287-288.

principios y normas contables, en un proceso dinámico e interactivo cuyas principales figuras son el American Institute of Accountants, representante de la profesión y la American Accounting Association, que aglutina e impulsa una buena parte de las realizaciones teóricas de la época. Las influencias de esta última en el primero quedaron puestas de manifiesto en la parte histórica de este trabajo. Desde un punto de vista profesional, en esta etapa asistimos a la - consolidación definitiva de la general aceptación, que llega incluso a impregnar los códigos de ética de las corporaciones contables. Sin duda que al comienzo y en los primeros años de este período existen ya un conjunto de reglas - prácticas, de extracción eminentemente empírica, con el suficiente arraigo como para constituir un importante instrumento de control sobre la actuación contable.

La tercera y última etapa comienza en 1956 y se extiende hasta mediada la década de los sesenta -tengase en cuenta que el trabajo de Storey que comentamos se publicó en 1964- y se caracteriza por la actuación del Accounting Principles Board y sus esfuerzos de combinar su enfoque pragmático con la metodología doctrinal y académica emanada de la A.A.A. e incluso de su propio esfuerzo de investigación. Recordemos, no obstante, que dos importantes consecuciones de este último, los Accounting Research Studies de Moonitz y Srpouse fueron rechazados de hecho por el Board y que una buena parte de los restantes no siguieron mejor camino. Por otro lado, para la doctrina esta etapa es la edad de oro

de la investigación a priori, en la que se trata de buscar fundamento teórico a los principios contables. Lógicamente en esta fase también podrían distinguirse varios períodos, según el creciente desarrollo del sustento teórico econtrado.

En una breve referencia, Most (4) también se ocupa de efectuar su delimitación en etapas del proceso secuencial - de hechos vinculados al concepto de principios de contabilidad, distinguiendo tres fases en su institucionalización. - La primera -1932 a 1940- es un intento de identificar un - cuerpo de conocimientos denominados principios contables; - la segunda -1940-1973- se caracteriza por la conservación - por la profesión del conjunto de reglas, con acompañamiento de racionalizaciones emanadas de sus miembros; en la tercera -desde aquella última fecha- la búsqueda de principios - se abandona en favor de estándares, tanto nacionales como - internacionales. Parece de esta manera que la determinación de normas se aferra con más fuerza a la armonización, dejando quizás en un segundo plano los sustentos teóricos. El propio Most acompaña la descripción de sus etapas con una sustanciosa afirmación: tras un temprano movimiento hacia la uniformidad, que no dió sus frutos, la subsecuente - búsqueda de principios universales parece conducir a la - profesión en una dirección que probablemente no ha escogi-

---

(4) MOST, D.S.: "Accounting Theory". op. cit. pág. 63.



do. La pugna parece establecida -añadimos nosotros- entre la armonización y la conveniencia de encontrar reglas - deónticas, aplicables a propósitos concretos. En la búsqueda del punto de equilibrio conciliador de ambos extremos, parece que está predominando el primero de ellos, lo cual no es extraño, si se tienen en cuenta la concepción de la que se parte que condiciona, como ya hemos indicado, el papel de la información contable. Pero no es menos cierto que bajo una óptica distinta, la configuración de las reglas que rigen nuestra disciplina puede alterarse sustancialmente.

de la investigación a priori, en la que se trata de buscar fundamento teórico a los principios contables. Lógicamente en esta fase también podrían distinguirse varios períodos, según el creciente desarrollo del sustento teórico econtrado.

En una breve referencia, Most (4) también se ocupa de efectuar su delimitación en etapas del proceso secuencial - de hechos vinculados al concepto de principios de contabilidad, distinguiendo tres fases en su institucionalización. - La primera -1932 a 1940- es un intento de identificar un - cuerpo de conocimientos denominados principios contables; - la segunda -1940-1973- se caracteriza por la conservación - por la profesión del conjunto de reglas, con acompañamiento de racionalizaciones emanadas de sus miembros; en la tercera -desde aquella última fecha- la búsqueda de principios - se abandona en favor de estándares, tanto nacionales como - internacionales. Parece de esta manera que la determinación de normas se aferra con más fuerza a la armonización, dejando quizás en un segundo plano los sustentos teóricos. El propio Most acompaña la descripción de sus etapas con una sustanciosa afirmación: tras un temprano movimiento hacia la uniformidad, que no dió sus frutos, la subsecuente - búsqueda de principios universales parece conducir a la - profesión en una dirección que probablemente no ha escogi-

---

(4) MOST, D.S.: "Accounting Theory". op. cit. pág. 63.

do. La pugna parece establecida -añadimos nosotros- entre la armonización y la conveniencia de encontrar reglas - deónticas, aplicables a propósitos concretos. En la búsqueda del punto de equilibrio conciliador de ambos extremos, parece que está predominando el primero de ellos, lo cual no es extraño, si se tienen en cuenta la concepción de la que se parte que condiciona, como ya hemos indicado, el papel de la información contable. Pero no es menos cierto que bajo una óptica distinta, la configuración de las reglas que rigen nuestra disciplina puede alterarse sustancialmente.

## LOS SUBPROGRAMAS EN PRESENCIA

### SUBPROGRAMAS DE INVESTIGACION Y NORMA CONTABLE

Utilizando la metodología lakatosiana, la secuencia de posiciones conceptuales desde las que se ha abordado la elaboración de principios y normas contables puede en focarse de dos maneras: afirmando que en la misma se han sucedido diversos programas o considerando que las diferentes etapas son reflejo retardado de las manifestaciones por las que ha discurrido en sus adaptaciones el programa de investigación formalizado, con lo que aquellas fases serían la consecuencia de diferentes subprogramas. Ya hemos apuntado que la flexibilidad de los conceptos lakatosianos permite tales alternativas, a la vez que la cuestión no parece relevante si el propósito es señalar las características, la heurística, de tres ópticas diferentes: un período previo, subprograma de búsqueda y dos sucesivos, a los que nos venimos refiriendo bajo la denominación de subprogramas lógico y teleológico. En última instancia, cada uno tiene un rasgo esencial: la general aceptación, el sustento en la lógica clásica, predominantemente cognoscitiva y la búsqueda de los objetivos de la información contable, circunstancia ésta última que parece que puede desembocar -no lo ha hecho todavía- en construcciones decididamente normativas y deónticas.

Téngase presente que se trata de rasgos básicos, que en ningún modo se abandonan totalmente al cambiar el enfoque, sino que de una forma o de otra siguen influyendo en las diferentes etapas. En especial, la general aceptación, paradigma característico de la primera, está presente en las restantes, bien buscada y aludida expresamente, bien a través de instrumentos lógico formales: la inducción estrictamente positiva, en su aplicación a nuestra disciplina, no es sino una manifestación solapada de la creencia de que debe seguir practicándose lo que se practica.

Pero aunque la delimitación histórica no resulte fácil, existen dos hechos que pueden considerarse importantes jalones en este proceso: la creación del A.P.B. y, en especial de su Accounting Research Division impulsó los intentos formalizadores e hizo que las declaraciones posteriores buscaran como-marco ineludible el apoyo teórico. Más tarde, el Trueblood Report abrió para el recién creado Financial Accounting Standards Board, la línea de búsqueda de los objetivos de la información contable, presente en la doctrina con anterioridad, al igual que el ánimo formalizador lo había estado antes de su irrupción en la autorregulación profesional.

Destinamos el presente capítulo a presentar un breve resumen de las características de estos tres subprogramas o tendencias direccionales, cuya materialización en declaraciones concretas será estudiada en profundidad en otros capítulos de esta segunda parte del presente trabajo.

### EL SUBPROGRAMA DE BUSQUEDA: LA ACEPTACION GENERALIZADA

El núcleo central del enfoque basado en la aceptación generalizada, cuyo comienzo puede situarse en los trabajos del "Special Committee on Cooperation with the Stock Exchange", puede resumirse en una frase de G.O. May, su Chairman: las reglas de la Contabilidad son el producto de la experiencia más que de la lógica (5). Esta filosofía prevalece en la construcción de principios y normas hasta que, al crearse el A.P.B., el Special Committee on Research Program concluye que es necesaria la investigación, entendida como algo más que un mero examen de las prácticas existentes (6). La actuación de May al frente de aquel Comité influyó en el curso de la contabilidad en Estados Unidos más que ningún otro individuo anterior o posterior, en gráfica expresión de Chatfield (7), dando lugar a un considerable impulso de la misma, con evidentes puntos positivos en su época. Sin embargo, el mantenimiento a ultranza de este pragmatismo más allá de las condiciones de partida no ha sido beneficioso a largo plazo para la práctica contable: la aceptación

---

(5) MAY, G.O.: "Financial Accounting". Mc. Millan Co. New York, 1943. pág. VIII. Citado por MOONITZ, M.: "Why Do We Need...", op. cit., pág. 79. Puede verse también MAY, G.O.: "Uniformity in Accounting". H.B.R. n°17. 1938.

(6) AICPA: "Report to Council..." op. cit.

(7) CHATFIELD, M. : "A Story..." op. cit. pág. 288

generalizada no parece el mejor camino para fijar reglas - de actuación.

Un buen número de los autores que se han ocupado de - estos comienzos hacen referencia a los balbuceos iniciales de toda disciplina científica, que normalmente nace como - un conjunto de procedimientos para resolver una serie de - necesidades específicas y encuentra inicialmente una vía de apoyo en la propia práctica más que en la reflexión sistemática (8). A medida que se produce su desarrollo, se van realizando construcciones encaminadas a formalizar, explicar y predecir el comportamiento de los hechos, que normalmente contribuyen a mejorar sus aplicaciones prácticas. Si bien es probable que en otras ramas del saber hayan concurrido elementos retardadores de este proceso, no es menos cierto que en el ámbito contable la cristalización de la situación de un determinado momento en normas de obligado cumplimiento ha supuesto un importante freno en la propia inercía del sistema para llevar a la práctica sus consecuciones teóricas.

El programa de investigación que se inicia con la general aceptación está claramente ligado a la aparición del capitalismo financiero y sus necesidades de información con

---

(8) Puede verse a este respecto, entre otros: RODRIGUEZ LOPEZ, I.: "Sobre principios....". op. cit., pág. 110; RODRIGUEZ ROMERO, I.: "La contabilidad, una metodología científica". Revista de Economía, nº 101, 1968, págs. 257-280; FERNANDEZ PIRLA, J.M.: "Teoría Económica...". op. cit. pág. 7; CHAMBERS, R.J.: "Why Bother...", op. cit. pág. 178.

table para un adecuado desarrollo del mercado de capitales. Su entramado conceptual de reglas contables responde fundamentalmente, aunque con alguna variación de unos casos a otros, a la teoría contractual pura de la sociedad mercantil, en la que la información contable se concibe como un medio de comunicación entre la empresa y sus accionistas o, en última instancia, entre aquélla y sus inversores presentes o futuros. Esta comunicación requiere que los usuarios tengan algún punto de referencia de la manera en que ha sido procesada la información (9) por lo que ante la imposibilidad de incluir en los estados financieros los procedimientos utilizados y ante la necesidad de llegar a un determinado nivel de uniformidad, se extiende en aquel período posterior a la Gran Depresión la referencia a la general aceptación (10). Se codifican en esta época algunas grandes reglas, para las que el Comité presidido por May adopta la denominación de principios (11). La lista de normas se somete a reformulaciones más o menos rigurosas (12) y en 1938 el ASR número 4 de la S.E.C. introduce por primera vez la referencia en una norma escrita a la aceptación

- 
- (9) FOWLER NEWTON, E.: "Revisión de los Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados". A.E. año 6, n°64. Julio de 1975, pág. 369
- (10) BARRAZA CABIEDES, P.: "Principios que gobiernan...", op. cit. pág. 201 afirma que en 1934 ya se ha generalizado.
- (11) cfr. LECHINI, F.E.: "¿Qué son los principios de contabilidad?". A.E. Año 6, n°63, Junio 1975, pág. 270.
- (12) El trabajo de Sanders, Hatfield y More responde a este momento histórico, pero desde luego no es el único. Vib. una lista de ocho principios en BYRNE, G.: "To what Extent Can the Practice of Accounting be Reduced to Rules and Standards?". JOA, november 1937, págs. 364 a 379.



generalizada, basada en su apoyo autorizado (13), lo cual supone que la carga de la justificación de cualquier diferencia con las prácticas así definidas deba recaer en quien se aparte de ellas. La sanción legal es una clara manifestación de institucionalización (14), a la vez que el individuo practicante puede evitar con ella la responsabilidad de su propio trabajo por conformidad con las prácticas establecidas, con independencia, en principio, de los resultados producidos (15).

Los puntos débiles de esta manera de actuar han sido puestos de manifiesto reiteradamente en la literatura contable. Posiblemente sea este uno de los aspectos de - nuestra disciplina en los que pueda encontrarse más amplia bibliografía crítica que, como ya hemos indicado, aboga - por la referencia a un adecuado soporte teórico para la ela

- 
- (13) Vid. además del capítulo nº1 del presente trabajo, WERNITZ, W.W.: "What Are the Basic Accounting Postulates?" Incluido en el Readings KELLER, T. F. y ZEFF, S.A. (Editors): "Financial Accounting Theory. Issues and controversies". Mc Graw Hill Book Co. - New York, 1969, pág. 44 y 55
- (14) "De tiempo en tiempo los hombres se reúnen para codificar y dar sanción legal a las prácticas, según se van desarrollando y - transformando. Así surgen las instituciones". HORTON, P.B. y - HUNT, C.L.: "Sociología", op. cit. pág. 204.
- (15) cfr. SPACEK, L.: "Business Success Requires an understanding of - unsolved Problems of Accounting and Financial Reporting". Incluido en KELLER, T.F. y ZEFF, S.A. (Editors): "Financial Accounting" op. cit., pág. 136. Vid también una dura crítica en este sentido en PELOUBET, M.E.: "Is Further Uniformity Desirable or Possible?". JOA, april 1961.

boración de principios y normas contables. La persistencia del sistema, aún en contra de las críticas generalizadas, puede dar idea del vigor con que se manifiesta un comportamiento humano fuertemente arraigado, así como de la rigidez en el desempeño que puede llegar a ocasionar un sistema de normas escritas (16).

La crítica puede tener su punto más fundado en las claras deficiencias que ocasiona el pragmatismo a ultranza: con él la general aceptación pierde todo soporte que no sea la práctica, con lo cual aparece la clásica trampa teleológica: se confunde la causa con el efecto y la norma racionalmente fundada se convierte en uso, en el sentido más orteguiano del término, en el que se concibe como lo que debe hacerse porque es lo que se hace, porque es uso (17). Con ello el positivismo cobra su más drástica expresión: solo debe de ser lo que puede ser y solo puede ser lo que se mueve dentro de las condiciones de lo que es (18), en aplicación frecuentemente irreflexiva y mecánica (19).

---

(16) HORTON, P.F. y HUNT, C.L.: "Sociología", op. cit. pág. 219.

(17) ORTEGA Y GASSET, J.: "El hombre y la gente". Ed. Revista de Occidente. Madrid, 4a. edición, 1951. pág. 208.

(18) Del mismo autor y editorial: "Obras completas". Tomo III. pág. 101.

(19) Ortega no es ajeno a la crítica de esta forma de comportamiento humano: "las masas, por su parte, son hombres de vida predominantemente socializada, mostrenca, con tendencia a la mera pervivencia inerte en la situación presente y por consecuencia contribuyendo a la perpetuación del sistema de fósiles normativos que son los usos". Cfr. HIERRO, S. PESCADOR, J.: "El Derecho en Ortega". Ed. Rev. de Occidente. Madrid, 1965, págs. 60-61.

Pero no se piense que esta circularidad es una mera - elaboración semántica basada en unas frases más o menos estéticamente construidas por Ortega. Definiciones como - ésta han sido y en cierta medida siguen siendo habituales: Los principios generalmente aceptados son aquellas normas generalmente admitidas para registrar en los libros las - transacciones de las empresas (20); con ello, en un amplio sector de la literatura contable de este período, se afirma que las reglas tienen un carácter eminentemente convencio- anl, basadas en la costumbre y en el uso (21). Cabe inclu- so el riesgo de aseverar que los comerciantes practican la contabilidad porque lo exige la ley (22). La general acep- tación llega a alcanzar a la delimitación de conceptos con- tables: así, los activos se definen en el Statement n°4 - del A.P.B. como los recursos económicos de una empresa, que se reconocen contablemente y se valoran de acuerdo con los principios de Contabilidad generalmente aceptados (23).

El positivismo contable trata de anular cualquier ti- po de juicio de valor y por ello recurre a la observación empírica. Buena muestra de ello son las siguientes palabras

---

(20) Cfr. Lexique UEC

(21) Vid en especial GRADY, P.: "Inventory....", op. cit. pág. 307 de la edición castellana.

(22) A este riesgo alude una interesante obra de principios de siglo: BOURNISIEN, I.: "Essai de Philosophie Comptable". Ed. Imprimerie Ouvrière . Limoges, 1979, p. 1919

(23) A.I.C.P.A.: "The Basic Concepts..." op. cit. parr. 132, págs. 49 y 50.

de Grady: por el análisis de su propia experiencia, probablemente cada autor haría una selección diferente al enumerar sus conceptos, lo que haría imposible eliminar de la discusión los puntos de vista personales (24). El resultado de este intento de anular los factores intuitivos o psicológicos de la estructura formal corre el riesgo de que las verdades analíticas o lógicas lo sean por convención más que por raciocinio (25). Hay un tanto de sabiduría convencional en esta forma de proceder (26), en el sentido en que maneja Galbraith este término, ya que es mucho más fácil determinar la general aceptación de un concepto que su verdad o validez (27), con lo que el compromiso sustituye con frecuencia al análisis y las reglas a la razón (28). Pero aún así, la profesión ha encontrado problemas en determinar y delimitar aquello que es realmente aceptado de lo que no lo es (29).

Una crítica habitual al positivismo representado por la aceptación generalizada descansa en la argumentación de que el consenso de una mayoría no tiene por qué asegurar -

---

(24) GRADY, P. "Inventory..." op. cit. pág. 30

(25) Cfr. DEVINE, C.T.: Research Methodology... op. cit.

(26) HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría..." op. cit. pág. 26 , hace una afirmación similar.

(27) JORDAN, L.H. "Principles...", op. cit. pág. 23

(28) ONIDA, P. : "Naturaleza y límites de la política de balance". R.T.C. vol. XXIX, Nos. 344 y 345. Agosto-Septiembre 1977. p. 107

(29) WERNITZ, W.W.: "What Are..." op. cit. pág. 44 y VATTER, W.J.: "The State..." op. cit. pág. 80 hacen una afirmación similar.

la sistematización adecuada de un conjunto de conocimientos (30), critica a la que evidentemente nos sumamos. Podría parecer incongruente esta afirmación cuando en el capítulo precedente hemos mantenido y explicado la nueva imagen de la ciencia basada en el concepto de objetividad como subjetividad compartida. Ambas posturas son perfectamente compatibles en cuanto se considere que en el proceso de elaboración y fijación de las normas contables se ha dado muy poco lugar, al menos hasta recientes fechas, al debate dialéctico, al contraste entre posturas contrapuestas, que contribuye a depurar los logros de aquella objetividad compartida. Posiblemente el corto espacio de tiempo -apenas cincuenta años- transcurrido desde la iniciación de esta etapa, junto con la fuerte institucionalización de la norma contable, constituyan una explicación plausible para explicar que la inercia contra el cambio se haya impuesto a la razón.

Con aquellos presupuestos consensuales se ha querido ver en ocasiones a los principios de contabilidad generalmente aceptados como una especie de derecho consuetudinario contable (31), pero esta afirmación ha sido utilizada tanto

---

(30) Utilizan esta argumentación entre otros: MONTESINOS JULVE, V.: "Contabilidad y Dirección...", op. cit. tomo I. pág. 9; LECHINI, F.E.: "Qué son los principios...", op. cit. pág. 280. SCHATTKE, R.W.: - An Analysis of APB Statement nº4" A.R. vol. XLVII, april 1972 y CHAMBERS, R.J.: "The Anguish of Accountants" JOA, mars, 1970, p. 70.

(31) Vid. PELOUBET, M.E.: "Is Further Uniformity..." op. cit. que plantea el paralelismo entre la formación de la norma contable y el proceso sociológico de constitución de un ordenamiento jurídico.

para apoyar la general aceptación (32) como para criticar la (33). Es evidente que el acto o conjunto de actos que da origen a una costumbre lleva insita una vivencia de justicia o injusticia y, por tanto, en su momento fue un acto preferido a otro y como tal, reputado obligatorio y debiendo ser (34). Pero el peligro de este enfoque es continuar haciendo las cosas de idéntica manera una vez que cesaron las causas que la motivaron, con lo que la regla puede tomar vida propia, independientemente de sus razones.

En cualquier caso, este enfoque denominado por Hendriksen no teórico y cuya manifestación más formalizada, con la que penetra en la siguiente etapa, es la inducción mecanicista, utiliza una metodología más propia de la observación de los fenómenos naturales (35), que no parece ser el procedimiento más adecuado para dotar a la norma contable de la flexibilidad necesaria para responder a la propia evolución del ámbito en que se asienta. Ya tuvimos ocasión de argumentar sobre estos extremos en el último epígrafe del capítulo 10, por lo que baste con dejar anotado aquí este punto débil adicional de la aceptación generalizada.

---

(32) GRADY, P.: "Inventory ....", op. cit. pág. 29

(33) HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría...." op. cit. pág. 17

(34) LEGAZ LACAMBRA, L.: "Filosofía del Derecho". Bosch, Barcelona, 1975

(35) ARMSTRONG, M.: "The Politics of Establishing Accounting Standards" JOA, February 1977, pág 76 pone de manifiesto que en ocasiones se entiende la Contabilidad como si de física se tratara.

Evidentemente la autorregulación contable ha de existir; el auténtico problema está en conseguir el nada fácil punto de equilibrio entre uniformidad y flexibilidad, aunque en este caso parece que aquel óptimo ha sido trascendido ampliamente, acuñando una fórmula persuasiva, pero a la vez incierta, como es la general aceptación (36). Los informes de auditoría hacen referencia a que el reflejo de la situación económica financiera y resultados de la entidad es adecuada, de acuerdo con los principios generalmente aceptados; pero ocurre que en la utilización de esta fórmula se vuelca todo su peso en su segunda parte, la referencia a la norma, con frecuente olvido de la primera, la debida presentación (37), con lo cual puede darse el caso de que la norma general no sea adecuada a una situación concreta y que, sin embargo, se aplique por encima de su utilidad, sin vinculación alguna a un propósito específico. De ahí que la filosofía implícita en el principio de imagen fiel, tal como ha sido descrito en otro lugar, así como la tendencia de sustituir aquella fórmula por otras alternativas, más expresivas del propósito teleológico de la norma, nos parezcan de mayor operatividad o, al menos, más conscientes, siempre que puedan ser llevadas a la práctica hasta sus últimas consecuencias. Ya hemos argumentado que las evidentes dificultades -

---

(36) Cfr. ONIDA, P.: "El balance...", op. cit, pág. 96

(37) PELOUBET, M.E.: "Is Further Uniformity..." op.cit., utiliza también este argumento.

que presenta no deben de ser motivo para eludir un intento taxonómico (38) que haga la regla contable aceptable por ser adecuada, más que adecuada por ser aceptada (39).

Un extremo adicional digno de mención en cuanto al subprograma o enfoque que nos ocupa es el balbuceo conceptual a que da lugar, especialmente en cuanto a la utilización de términos tales como postulados, principios o reglas, desconcierto que en buena medida pervive hasta nuestros días y del que es harto difícil sustraerse, a pesar de que desde época temprana existan algunos intentos de depurar y aquilatar la terminología (40), que siempre se presenta huidiza, especialmente cuando se toman conceptos de otras disciplinas. Con ello pueden encontrarse múltiples utilizaciones y

---

(38) Mattesich, que propugna esta solución, critica también la aceptación generalizada: "No hace mucho tiempo, los contadores públicos firmaban sin reparos sus informes, asegurando que este o aquel estado financiero reflejaba correctamente la posición financiera de una empresa. Incluso aun cuando hoy en día esa frase se completa añadiendo la conformidad con estándares aceptados, tengo mis serias dudas de si la conciencia del contador que pone su firma bajo tal sentencia permanece hoy tan tranquila como hace veinte años. Pienso esto porque en ese intervalo de tiempo, cada miembro de la profesión ha sido bombardeado con literatura y argumentos tan válidos que deben haber hecho que la conciencia incluso del más recalcitrante de los contables no permanezca imperturbable." MATTESICH, R.: "Some Thoughts....", op. cit. pág. 48.

(39) En expresiva frase de SORTER, G.H. y GANS, M.S.: "Opportunities and Implications...". op. cit. pág. 5.

(40) En 1939 hay un intento claro de definir rigurosamente los conceptos de convenciones, doctrinas, reglas y principios por parte de Gilman. Puede verse una referencia al mismo en CHATFIELD, M.: "A History..." op. cit. págs. 291-292 y CHAMBERS, R.J.: "Conventions, Doctrines..." op. cit. pág. 88 y ss.



acepciones diferentes del término principio (41) referidas indistintamente a los distintos niveles en los que puede desarrollarse un entramado conceptual, a la vez que no son infrecuentes las mixturas en las que se identifica principio con ley, doctrina, norma, máxima, axioma o postulado (42). En estas circunstancias, nada tiene de extraño que hayamos venido utilizando el término sin la precisión conceptual que tal vez fuera exigible; por otro lado, parece que cuando una argumentación o delimitación de conceptos cae en un campo en el que son posibles tantas utilizaciones terminológicas, cualquier nueva aportación o intento delimitador no pueda pasar de ser uno más de los muchos existentes. Sin embargo, quizás puedan hacerse algunas consideraciones derivadas de la línea de pensamiento que venimos manteniendo y que puede resumirse en que no es lo mismo generalizar los términos, conceptos o asunciones básicas en que se asienta una disciplina, que derivar de las mismas reglas concretas para la acción. La primera categoría puede tener su asiento

---

(41) Barraza, que pone de manifiesto esta inconsistente utilización, - identifica seis acepciones diferentes para el término, mientras - que Stamp, más benévolo, encuentra solo cuatro. Vid. BARRAZA CABBIEDES, P. : "Principios que gobiernan ....", op. cit. pág 201 y - STAMP, E.: "Establishing Accounting Principles". AB, vol 6, Winter 1970, pág. 96. Pueden encontrarse consideraciones adicionales al respecto en MOONITZ, M.: "Why is it so Difficult to Agree Upon a Set of Accounting Principles?". The Australian Accountant. November, 1968, págs. 621-631; RAPPAPORT, A. : "Seminar Research on Uniformity". AR. vol XL nº3, julio 1965. y BIONDI, M. y otros: "Ideas para una reformulación total de los principios de contabilidad generalmente aceptados". A.E. año 6, nº64, Julio 1975.

(42) BYRNE, G.R.: "To What Extend...", op. cit. puede servirnos como ejemplo, suficientemente lejano en el tiempo, para ilustrar esta afirmación.

en la lógica positivista, pero la segunda no puede apoyarse sino en la deóntica.

Por ello, en un intento conciliador, hay que distinguir dos aplicaciones diferentes para el término principio (43): desde las construcciones deductivistas de la lógica cognoscitiva, un principio podría asimilarse a una proposición básica, tomada del exterior de la propia construcción y necesaria en el engranaje deductivo. Se trata de la reductio in primum principium aristotélica de la cual toma su denominación y que, insistimos, puede utilizarse en una formulación axiomática o semántica de una disciplina, siempre que si ésta requiere de la acción, se incluya en esa elaboración el engranaje necesario para deducir normas a tal objeto. No obstante, la denominación más adecuada para estas proposiciones externas a los sistemas contables sería la de postulado.

Esta posibilidad nos abre una segunda acepción para el término principio: norma para la acción, que posiblemente estuviera mejor aplicada cuando se tratara de identificar una macrorregla o hipótesis instrumental de carácter general, utilizable para un conjunto de situaciones de base. Hay que reconocer que esta segunda acepción está implícita

---

(43) Una delimitación conceptual similar a la que proponemos puede encontrarse en BIONDI M.: "Ideas para una reformulación...". op. cit. pág. 352

en muchas construcciones (44) aunque no siempre aparezca - claramente delimitada, ya que en general se confunde forma lización positiva con aplicación deóntica, de tal manera - que prácticamente todos los intentos generalizadores han tratado de medir por el mismo rasero aquellas dos vertientes de nuestra disciplina, englobándola en una único cuerpo de proposiciones. De ahí que pudiera parecernos más adeuca do el utilizar denominaciones diferentes, refiriéndose al primer caso con expresiones tales como axiomas, postulados o asunciones básicas y al segundo con la denominación de - principio, que así se entendería en su sentido estricto de regla para la acción.

Un último punto con respecto a la aceptación general izada, que puede mitigar en algo la crítica que se desprende de las líneas anteriores: todo programa de investigación deja un sedimento válido en el núcleo central de conocimien tos, antes de convertirse en regresivo. La aceptación gene ralizada, tan vinculada al desarrollo del mercado de capita les, ha contribuido a perfilar unos conceptos contables aplicables en alguna medida en una dirección: las relaciones informativas entre la empresa y el propietario-inversor de la misma, aunque ello haya hecho que el resto de los -

---

(44) Así, vid. el Accounting Terminology Bulletin n°1 del AICPA (1953), en el que se define un principio como "una ley general o regla - adoptada o profesada como guía para la acción, un asiento o base establecida para la conducta o la práctica".

usuarios potenciales reciban la información como un subproducto (45). La crítica del pasado es siempre fácil, especialmente cuando se cuenta con instrumentos metodológicos y conceptuales que no se han podido o querido utilizar en un momento dado. Recordemos que hemos afirmado que las ideas requieren de un cierto proceso de acumulación para asegurar su aceptación y de un entorno propicio para su desarrollo. El ejemplo que los sociólogos del cambio proponen para ilustrar esta afirmación es ya clásico en la materia: - de nada sirvió que Leonardo da Vinci inventara el aeroplano (46).

#### EL SUBPROGRAMA LOGICO

Hemos fijado el comienzo para esta segunda etapa en el momento en que con la creación del A.P.B. éste inicia su programa de investigación, en búsqueda de una base teórica para el desarrollo de la norma contable. También hemos indicado que los límites no son excesivamente precisos - por cuanto mientras siguen en pie bastantes de las concepciones del anterior programa, la doctrina ya había sentado

---

(45) Cfr. MONTESINOS JULVE, V.: "Contabilidad y Decisión...." op. cit. tomo I, pág. 292, que hace una afirmación similar.

(46) Además de la bibliografía mencionada en este epígrafe pueden encontrarse posturas críticas con respecto a la aceptación generalizada en GONZALEZ GARCIA, A. L.: "El impuesto sobre sociedades..." - op. cit.; REY, F.: "Développments récents..." op. cit.; SANCHEZ ARROYO, G. : "Principios de Contabilidad generalmente admitidos". En ALVAREZ MELCON, S. y SAEZ TORRECILLA, A.: "Contabilidad general" op. cit.; CASSANDRO, P.E.: "Sobre el contenido de los estudios de Accounting". R.T.C. vol. XXVI, n°304, abril de 1974; LOPEZ MORENO, M.J.: "Las técnicas...." op. cit. ; MOONI

de alguna manera las bases que se adoptan en esta etapa e incluso en aquel momento existen ya manifestaciones de lo que ha de ser el núcleo ideológico central de la siguiente.

En cualquier caso, la decisión de tomar como punto de partida para este programa la creación del A.P.B. parece justificada por el impulso e influencia que tuvo en las construcciones de principios y normas contables, más o menos formalizadas, de instituciones no solo norteamericanas, sino también de otros países, que desde este momento comienzan a buscar un soporte o una apariencia teórico-formal para sus declaraciones.

La referencia a un entramado teórico se hace presente desde entonces en las declaraciones de principios y normas contables, como un intento de racionalizar la práctica; el informe del comité que crea el APB y su División de Investigación es expresivo de esta filosofía, que pretende que la División emprenda un estudio de los postulados básicos que sustentan los principios de Contabilidad en general, realizando un estudio de estos principios y preparando una declaración razonablemente condensada de los mismos. (47) En este esquema se insiste en el desarrollo lógico contable en varios niveles, así como en la necesidad de una continua in

---

(47) "Report to Council..." op. cit, pág. 62.

vestigación. Su contenido marca una clara impronta en la época, fijando una tendencia direccional posterior, de manera que las declaraciones doctrinales y profesionales que le sucedieron siguieron sus expresiones y conceptos, consagrando el esquema postulados -principios- reglas, utilizado en los trabajos uno y tres de la División de Investigación, de Moonitz y Sprouse y Moonitz, respectivamente.

Observese hasta que punto las siguientes frases del "Report to Council of the Special Committee on Research Program" constituyen el núcleo central en torno al que se mueve el programa de investigación que comentamos:

Los postulados son pocos en número y son asunciones básicas sobre las que descansan los principios. Necesariamente derivan del entorno económico y político y de las formas de pensamiento y hábitos de los diferentes segmentos de la Comunidad de negocios. La profesión, no obstante, debe de conocer claramente su significado e interpretación, al objeto de que constituyan una base significativa para la formulación de principios y para el desarrollo de reglas y otras guías para la aplicación de principios a situaciones específicas... Un verdaderamente amplio conjunto de principios contables coordinados debe de servir como un entramado de referencia para la solución de los problemas concretos.

En consecuencia, las reglas y otras guías para la aplicación de principios contables a situaciones específicas deben desarrollarse en relación con los postulados y principios previamente expresados... Deben de ser razonablemente flexibles (48).

Con ello el intento de fundamentar la contabilidad en postulados, que puede atribuirse a Paton en la versión inicial de su "Accounting Theory" irrumpe con fuerza en la lite

---

(48) "Report to Council..." op. cit. ██████████ 7

ratura contable en búsqueda de la secuencia deductiva postulados-principios-reglas (49) en un claro efecto mimético y no siempre reflexivo (50).

No puede decirse que la distinción entre una teoría general contable y sus aplicaciones a propósitos concretos no esté implícita en las frases que acabamos de recoger, sino que posiblemente estuviera presente con mayor o menor claridad en la mente de sus autores, pero lo cierto es que no se explicita formalmente, en la manera en que lo hace Mattessich ni en el Report, ni en el ARS n°1 de Moonitz, a la sazón director de la División de Investigación del A.P.B. Una atenta lectura del prólogo de dicho trabajo da idea de la espinosa elección que se planteó a este autor, entre una rigurosa formalización teórica que pudiera haber sido rechazada por la práctica y una visión más pragmática, fácilmente aceptable, pero menos progresista. Moonitz escoge el enfoque postulacional, siguiendo las bases previamente establecidas en el "Report to Council...", después de sopesar explícitamente pros y contras de las posibles alternativas y no sin avisar previamente de la precaución con que debe de acometerse el método deductivo, más propio de aquellas disciplinas en las

---

(49) Cfr. MATTESSICH, R.: "On the Evolution..", op. cit, 159-162, quien además de recoger esta afirmación atribuye las primeras utilidades formales del término principio a SPRAGUE, C.E.: "The Philosophy of Accounts". New York, Ronald Press, 1907. Reprint ed. Lawrence - Scholars Book Co. Kansas 1972 y a NICKLISH, H. "Die Konten des fremden Kapitals". Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, vol 4, 1911.

(50) Que Mattessich califica de "fascinación", aún reconociendo sus frutos positivos. Vid. idem, pag. 158-159.

que el objeto de investigación es indiferente al observador (51). Su intento conciliador solo dio, como sabemos, sus - frutos a largo plazo, pues el Accounting Principles Board se mostró reacio a seguir las derivaciones contenidas en el trabajo mencionado y éste y otros logros de la División de Investigación del A.P.B. hubieron de esperar algunos años para que las declaraciones de reglas contables experimentaran la influencia de las posturas doctrinales alentadas por el mismo (52).

En cualquier caso, como ya hemos indicado, el modelo semántico deductivo de Moonitz -el modelo más que el contenido- tuvo una clara influencia en construcciones doctrinales y profesionales, no sólo en su país, sino más allá de sus fronteras (53).

Se abre así un interesante período de pugna entre enfoques pragmáticos, dominados por la práctica, y visiones más

---

(52) Tampoco faltan posturas que ponen de manifiesto una cierta ingenuidad en la creencia de que la investigación pueda dar sus frutos a corto plazo: "El APB fue originariamente designado por un comité que estaba convencido de que la investigación podría producir la verdad y que lo único necesario después de la investigación sería que una institución ungiera la verdad, convertida de este modo en evidente". BURTON, J.: "Some general and Specific Thoughts on the Accounting Environment" JOA, October 1973, p. 40. VATTER, W.J.: "Postulates and..." op. cit, pags. 180-181 recoge también algunas críticas al programa de investigación del APB.

(53) Vid. para Australia las concepciones doctrinales citadas en CHAMBERS, R.J. "Conventions, Doctrines..." op. cit, pág. 87. El Reino Unido tampoco ha sido ajeno a esta influencia. Vid. especialmente TILLEY, I.: "Acritique of Historical Record Accounting". ABR Summer 1975, pags. 185-197.



normativas, procedentes del ámbito doctrinal que tras balbuceos iniciales, van separándose progresivamente de aquélla y poniendo de manifiesto sus puntos débiles (54). En las declaraciones profesionales, por su parte, comienzan a aparecer algunos elementos normativos, aunque escasos, especialmente en las del A.P.B. norteamericano. Para estas últimas hay que tener en cuenta que más que soportes teóricos de la disciplina -aunque en ocasiones intenten serlo- tratan de erigirse en guías para los miembros de los organismos que las dictan y de ahí su carácter preferentemente pragmático de compilaciones de reglas con un propósito más armonizador que teorizante, que sirven como elementos de control más que otra cosa: su misión fundamental es asegurar un comportamiento mínimo semejante entre sus miembros, normalmente auditores en ejercicio, a los que proveen de normas de control de aceptación; el contable, por su parte, debe de ceñirse a - ellas para que los estados financieros superen aquel control al que con frecuencia se vinculan importantes penalizacio--nes, como es la cotización bursátil.

En los intentos formalizadores de esta época se aplica un instrumental que en principio es lógico-positivo, la in-

---

(54) Vid a este respecto dos interesantes artículos de la época, que re-  
flejan la evolución en el pensamiento de May y la postura en ese -  
momento de Jennings, presidente del AICPA. MAY, G.O.: "Generally -  
Accepted Principles of Accounting". JOA, January 1958 y JENNINGS,  
A.R.: "Present Day challenges in Financial Reporting". JOA, Janua-  
ry 1958. Ambos aparecen comentados y reseñados en MOST, D.S.: -  
"Accounting Theory". Op.cit. pág 73 y ss.

ducción y deducción clásicas, aunque en él se introduzcan derivaciones normativas. Con ello, las prescripciones suelen plantearse de manera semántica e informal, dentro de la propia construcción, más que rigurosamente formalizadas. La razón de este proceder descansa en la propia heurística del programa: la práctica no consigue romper definitivamente los vínculos de la general aceptación, a la vez que se persigue la formalización contable unidireccional, con un propósito único, centrado normalmente en la empresa y, dentro de esta, en la contabilidad como vehículo prácticamente exclusivo de comunicación con sus inversores propietarios.

Por otro lado, los límites entre esta etapa y la anterior se hacen más borrosos si sólo se tiene en cuenta uno de los instrumentos lógicos empleados, la inducción positiva, tan reiteradamente empleada en algunas construcciones, sin aportación de ningún tipo por parte de quien realiza la codificación: para la construcción de una regla recomendable se observa la realidad, se extrae de ella la práctica más habitual y se emite como principio profesional, - recomendable por su profusión. Si la entidad emisora se limita a cumplir este papel asepticamente -lo cual, evidentemente, no ocurre siempre- no hay duda de que nos encontramos ante un procedimiento típicamente circular, sólo modificable tras un arduo proceso de renovación de las prácticas en uso. Obviamente, los procedimientos utilizados no suelen ser tan recalcitrantemente positivistas; a la entidad emisora le queda la posibilidad de recomendar una práctica no

por su habitualidad, sino por su viabilidad para cumplir - determinados objetivos o , al menos, de elegir con crite-- rios finalistas la mejor de varias prácticas concurrentes, depurando así el sistema en la medida de lo posible, con - lo que ésta es la vía de entrada de los juicios de valor - en una construcción cuyo origen en principio es eminentemente positivista. Aunque la inducción estrictamente entendida -tal como la practica, por ejemplo Paul Grady- esté más vinculada a la aceptación generalizada, el intento de dotar a las construcciones así obtenidas de una estructura lógico formal y la posible introducción de elementos normativos - en las mismas nos ha inclinado por la alternativa de considerar este tipo de elaboraciones en el segundo programa de investigación, el que hemos denominado lógico, en lugar de hacerlo en el primero.

También en esta época comienzan a aparecer en las declaraciones profesionales, al igual que en las doctrinales, referencias cada vez más amplias a los objetivos de la información contable, así como a la preocupación por investigar las necesidades de sus usuarios. Pero es bastante frecuenta que dichos objetivos se introduzcan en la construcción por vía positiva, es decir, como dados y prácticamente sin posibilidad de alternativa. No se construyen las declaraciones diciendo: existe un conjunto de objetivos posibles A,B,C,... y de la elección de cada uno de ellos pueden derivarse un conjunto de reglas X,Y,Z.. Con ello, una vez más, el organismo elaborador de principios o el autor de la

construcción doctrinal actúa con marcada tendencia positivista: cual si se tratara de observar un fenómeno natural y de derivar del mismo una ley universal o inmutable, aprehende los objetivos y reglas de actuación que encuentra y los formaliza, enuncia y generaliza. Habría que esperar - hasta el Trueblood Report -comienzo de la siguiente etapa- para que se mencionara, por parte de un organismo profesional, la posibilidad de derivar reglas para la acción tomando como punto de partida tales objetivos, y todavía dentro de un propósito único: la relación con el inversor, que la autorregulación profesional norteamericana no ha abandonado en ningún momento. Evidentemente la función que cumple el - public accountant se encuadra en ese marco; la inercia es, en consecuencia, comprensible hasta cierto punto, pero al - menos deberían especificarse claramente los presupuestos de partida, que se dejan implícitos de continuo; con independencia de la posible validez de los resultados, el método - escogido para llegar a ellos es cuestionable. Por eso las - declaraciones profesionales de esta época deben de ser consideradas como compilaciones de reglas más o menos razonadas que como generalizaciones aceptables de la teoría contable. Todo lo más, algunas de ellas, las más deductivas y - normativas, pueden calificarse de generalizaciones de una rama de la Contabilidad, encaminada a informar al accionista o inversor bursátil y arrastrando tras de sí la fuerza de - una práctica no siempre adecuadamente fundamentada. Evidentemente la calificación global de todas ellas no es fácil, pero en las construcciones deductivas, como ya hemos indicado

do, pueden encontrarse mayor número de elementos normativos, por utilizar el método más propicio para escapar del positivismo, cuando sus puntos de partida y el itinerario lógico se sigue en el marco del "deber ser", en lugar del "es" positivo. El ejemplo de Sprouse y Moonitz es una clara muestra de lo que decimos y debería bastar por si solo para erradicar definitivamente de nuestra disciplina las visiones estrictamente positivas, de las que tan difícil es escapar y cuya interferencia con el deber ser produce, en dichos autores, una estructura híbrida, en la que no se trata de presentar una interpretación concreta y direccional de una teoría general (55), sino tan sólo de razonar un conjunto de reglas cuya validez no cuestionamos, en una versión menos rigorista. La generalización positiva es válida para construir una teoría general multipropósito, que formalice y ponga de manifiesto los puntos básicos de nuestra disciplina, comunes a todos los sistemas contables; su aplicación práctica ha de ser normativa.

En síntesis, las características básicas de este programa de investigación para la construcción de la norma contable, que hemos denominado lógico, son las siguientes:

- Búsqueda de un soporte teórico para las normas contables con lo que, al menos en propósito, se descarta la aceptación general como criterio determinante de la mejor práctica posible.

---

(55) cfr. MATTESICH, R.: "On the Evolution..." op. cit., pág 162.

- Intento formalizador de la contabilidad, impulsado por los trabajos realizados en el seno de la Accounting Research Division del A.P.B., que influyen en las construcciones posteriores y que adoptan el esquema postuados-principios-normas.

- Utilización de instrumentos lógicos, en especial inducción y deducción, en la generalización de los conceptos básicos de nuestra disciplina, con construcciones que son más claramente pragmáticas en las declaraciones profesionales, aunque en las mismas comiencen a hacer su aparición elementos y derivaciones normativas, planteados semánticamente.

- Ausencia de una distinción clara, al menos explícita, especialmente en las declaraciones de organismos profesionales, entre construcción de una teoría general multipropósito y aplicaciones concretas de la misma. Por eso las construcciones de la época vinculadas con instituciones reguladoras, deben incluirse más claramente en este segundo ámbito y no en el primero.

El propósito del período es válido y laudable y no puede negarse que ha dado sus frutos en la etapa que comentamos, no sólo en cuanto ha contribuido a perfilar y a decantar los instrumentos y conceptos aplicados en nuestra disciplina, si no también en su propio intento formalizador, especialmente por lo que a construcciones doctrinales se refiere; las sucesivas réplicas e intentos, primero aislados y que pueden

considerarse como antecedentes -Paton, por ejemplo- y después en relativamente rápida sucesión (56), han contribuido, en su diálogo mutuo, a elevar el nivel de abstracción y a la búsqueda de las bases científicas válidas para construir una teoría de la contabilidad.

Sin embargo, al hacer una evaluación final del programa de investigación lógico, tal vez hubiera que situar en dos planos diferentes a la doctrina y a la práctica. Como ya hemos reiterado en otras ocasiones, esta etapa incluye el período que ha sido considerado de oro en la investigación contable a priori, como sustento de sucesivos desarrollos; los avances conseguidos han comenzado a penetrar en la práctica, que todavía lucha por liberarse de los antiguos condicionantes de la aceptación generalizada; es significativo que el programa lógico se cierre con una declaración del A.P.B. eminentemente pragmática que, sin dejar de atribuirse carácter evolutivo, afirma que la descripción de los principios que contiene se basa fundamentalmente en la observación de la práctica contable. Los principios -se añade- no

---

(56) Además de los reiteradamente citados trabajos de Mattessich y de los ARS de Moonitz y Sprouse y Moonitz, sin olvidar algunos otros mencionados en el presente capítulo, pueden verse: CHAMBERS, R.J.: "Blueprint for a Theory of Accounting". Accounting Research. January 1955, pág. 17-25 y del mismo autor, "Detail for a Blueprint". A.R., April 1957, págs. 206-215; IJIRI, Y.: "Axioms and structures of conventional Accounting Measurement" AR, January 1965 y "The Foundations of Accounting Measurement", op. cit.; STERLING, R.R.: "Elements of Pure Accounting Theory" A.R., vol XLVII n°1, enero de 1967; "An Explication and Analysis of the Structure of Accounting" A.B. vol 7 y 8, diciembre de 1971 y "on Theory construction and verification" A.R. julio 1970. Vid. por lo que respecta a nuestro país PINILLA MONCLUS, V.: "Una nueva fundamentación axiomática de la contabilidad" R.E.F.C. n°15, enero-marzo 1976 y bajo la óptica del análisis circulatorio GARCIA GARCIA, M.: "Contabilidad General. ón al Análisis...", op. cit.

se han derivado formalmente del entorno, de los objetivos, o de los rasgos básicos de la contabilidad financiera (57). Con ello uno de los últimos actos del A.P.B., la emisión por el mismo de la tan esperada y solicitada estructura - formal, parece abdicar de la filosofía implícita en la - Accounting Research Division.

### EL SUBPROGRAMA TELEOLOGICO

La preocupación por determinar los objetivos de la - Contabilidad estaba ya implícita en el Statement n°4 del A.P.B., "The Basic Concepts..." al que nos acabamos de referir. Sin embargo, esta declaración no abordaba decididamente el tema ni, desde luego, trataba de utilizar sus - conclusiones al respecto, sino que su inclusión en el mismo parece más una concesión a la presión de la literatura contable, en la que desde tiempo atrás venía insistiéndose de forma creciente en que una adecuada definición de objetivos debería ser el punto de partida inexcusable para la constitución de reglas. El movimiento crítico, que recogía estas afirmaciones y otras de diferente índole (58), determinó la creación de dos comités, cuyos trabajos -el informe Trueblood y el informe Wheat- alumbraron respectivamente

---

(57) A.P.B.: "The Basic concepts...", op. cit., parr. 3.

(58) Vid. capítulos 2 y 3 de este trabajo. Una postura representativa de las opiniones de la época puede encontrarse en ARTHUR ANDERSEN and Co: "Before the Study Groups on Establishment of Accounting - Principles of the AICPA". Brief for presentation at Public Hearings. New York, November 71.



la nueva filosofía y la nueva estructura institucional para la construcción de estándares. A partir de ese momento el tema de los objetivos de la contabilidad pasa a ocupar lugar preferente en la atención de la literatura y de organismos profesionales, desplazando a la antigua preocupación que había aglutinado a contables prácticos y teóricos en búsqueda de postulados y principios. Solo quien haya seguido la literatura contable del período que precede y que sigue al Trueblood Report puede darse cuenta de la manera en que paulatinamente se va gestando una tendencia direccional que, al recogerse en un documento como el mencionado, suscita una nueva oleada de argumentos a favor y en contra y marca una clara tendencia direccional a nuevas aportaciones, que antes aparecía tan sólo latente (59), en un proceso que ha sido objeto de diversas interpretaciones (60).

La preocupación por dotar a la norma contable de un sustento teórico vuelve a hacer su aparición al comienzo de esta etapa, pero con un cáriz diferente: en esta ocasión se trata de derivar tales estándares a partir de los objetivos de la información contable. Este nuevo enfoque, que he

---

(59) Chambers pone de manifiesto la paradoja de que haya habido un gran número de pronunciamientos sobre aspectos aislados de la contabilidad y que ninguno de ellos haya sido objeto de este tema. CHAMBERS, R.J.: "The Functions of Published Financial Statements". A.B.R. - Spring 1976. En Readings in Accounting and Business Research 1970-1977.- R.H. PARKER (Editor). I.C.A.E.W. London 1980. También hace una consideración similar STONE.D.E.: "The objectives of Financial Reporting in the Annual Report". A.R. april, 1967, a la vez que tampoco se muestran apartados de la misma GERBOTH, D.L.: "Research Intuition..." op. cit pág. 476 y OLIPHANT, W.J.: The Search for - Accounting Principles" J.A.R. Supl. vol. 9, 1971.

(60) Vid.lo indicado en el capítulo anterior en torno a Watts y Zimmerman, Lakatos y Kuhn,

mos denominado teleológico (61), puede contribuir a la creación de una teoría normativa del estándar contable, en cuanto la selección de un conjunto de objetivos es inherente a la utilización de juicios de valor (62). No obstante el informe Trueblood y las posteriores declaraciones del FASB - se han centrado fundamentalmente en una única dirección: la comunicación entre la empresa y sus inversores, especialmente bursátiles, siguiendo a este respecto la tónica predominante en el período anterior y que constituye el eje - en torno al que se mueve la autorregulación contable norteamericana (63). No es este el caso en el Reino Unido, en el que otro documento básico (64) contempla las necesidades de diferentes usuarios, trata de encontrar una finalidad para la información contable que satisfaga conjuntamente todas ellas de la mejor manera posible y admite la posibilidad de diferentes reglas en función de la óptica con que se abor--

---

(61) Vid. MEYER, P.: "The Accounting Entity". AB. diciembre 1973, págs. 116 a 126, que denomina funcional a este enfoque.

(62) MAY, R.G. y SUNDEM, G.L.: "Research for Accounting...", op. cit. pág. 748.

(63) Vid. a este respecto GELLEIN, O.S.: "The Task of the Standard - Setter". JOA. December 1978. pág. 75, así como la opinión del - Chairman de la SEC, BURTON, J.: "Some general and Specific...", op. cit. pág. 42.

(64) I.C.A.E.W.: "The corporate Report". London, 1975.

den los estados financieros (65).

El encargo encomendado al Comité Trueblood respondía a cuatro preguntas básicas: ¿quienes son los usuarios de la contabilidad? ¿qué tipo de información precisan? ¿cuáles de estas necesidades de información pueden ser satisfechas por la contabilidad, ¿qué estructura es necesaria a estos efectos?. Una vez determinados los objetivos, los estándares vendrán inferidos de los mismos; la frase siguiente marca la heurística de la nueva etapa:

La necesidad de un soporte conceptual ha sido debatida durante muchos años en los ámbitos contables. Este debate ha producido más acaloramiento que luz. Los estados financieros y la información contable no están basados en leyes naturales, como las ciencias físicas, pero deben descansar en un conjunto de convenciones o estándares destinados a lograr lo que se considera como objetivos deseables de los estados financieros y de la información contable. Entendemos que la tarea principal del Accounting Objectives Study Group ha de ser la determinación de aquellos objetivos y de algunas directrices para su consecución.

El trabajo del proyectado instituto regulador -se refiere al FASB- debe consistir en el desarrollo de estándares para la preparación de información financiera consistente con dichos objetivos. Algunos estándares deben de ser generales y aplicables a todos los aspectos contables. En otros casos, serán concretos en su aplicación. Pero lo realmente importante no es si los estándares son generales o concretos, sino la

---

(65) Esta postura viene siendo mantenida por un sector de la doctrina argentina, encabezado por LAZZATI, S.C., de quién puede verse: - "Los principios contables". IX Conferencia Interamericana de Contabilidad. Bogotá, 1970 y LAZZATI, S.C.; VAZQUEZ, M. y BRAESSAS, H.: El objetivo de los estados contables". X Conferencia Interamericana de Contabilidad. Punta del Este, 1972. Las diversas tendencias presentes en dicho país pueden verse en DEALECSANDRIS, R.P. y SANCHEZ BROT, L.E.: "Desarrollo histórico de los principios de Contabilidad en la República Argentina". A.E. año 6, n°63. Junio de 1975, págs. 193 a 233.

manera en que contribuyen a la consecución de aquellos objetivos (66).

La búsqueda de principios se sustituye así oficialmente por la búsqueda de objetivos y aquel término se reemplaza por el de estándares (67). Tras la publicación del informe Trueblood, el recién creado FASB comienza la preparación de un conjunto de declaraciones, los Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC) que irán apareciendo sucesivamente, con el objeto de desarrollar paulatina y fragmentariamente el necesario soporte conceptual, a la vez que desaparecen de la autorregulación profesional norteamericana las grandes declaraciones onmicomprensivas y más o menos formalizadoras. Esta política responde esencialmente a una afirmación del Wheat Report:

No creemos que el Board deba acometer un amplio programa relativo a los conceptos básicos de la Contabilidad, sino que estimamos que este tipo de investigaciones debe de ser confiado al ámbito académico (68).

---

(66) AICPA: "Establishing Financial Accounting Standards". Report of the Study on Establishment of Accounting Principles. Wheat Report. AICPA New York, 1972, págs. 19-20. Puede verse también AICPA: "An Invitation to Participate in the Work of the Accounting Objectives Study Group." New York, 1971.

(67) La recomendación de que las reglas contables deben de llamarse estándares y no principios aparece en PATON Y LITTLETON, que afirman que "este último término sugiere una universalidad y grado de permanencia que no puede existir en una institución de servicio como es la Contabilidad".

(68) AICPA: "Report of the Study..." op. cit. (Wheat Report). pág. 78. Vid comentario crítico a esta afirmación en BARDEN, H.G.: The Trouble With Accounting Research". JOA, January 1975, págs. 63 y ss.

Dentro de esta línea, el SFAC n°1 "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises", aparece en 1978 y tras él, el FASB tiene en su agenda un amplio programa de trabajos en esta línea: elementos de los estados financieros y su reconocimiento; criterios básicos de valoración; información a presentar mediante instrumentos diferentes a los estados financieros; significado y equilibrio entre relevancia fiabilidad y otros criterios para la evaluación y selección de la información financiera (características cualitativas), etc. temas que constituirán los sucesivos SFAC (69) cuyo proceso de elaboración pasa por varias fases de anteproyectos y proyectos, que se someten a la opinión pública.

La estética del programa teleológico es indudable, al menos a priori, de la misma manera que lo era la filosofía implícita en el programa lógico: una vez determinados los objetivos de la información contable o, al menos, obtenido un acuerdo en torno a los mismos, las reglas para cumplirlos se deducirían de forma lógica e inequívoca de aquellos. Sin embargo, este notable cambio de enfoque suscita interesantes y controvertidos problemas en nuestra disciplina. Hay que afirmar en primer lugar que implica la potenciación de la visión comunicacional y de soporte de decisiones para la información contable (70), dando así lugar a un amplio

---

(69) La S.E.C. no ha sido ajena a este movimiento y ha publicado su propio documento. Vid. SEC: "Report of the Advisory Committee on Corporate Disclosure". Government Printing Office. Washington. 1976.

(70) Aunque incluso esta posibilidad haya sido también criticada Vid. ARMSTRONG: "The Politics of Establishing..." op. cit.

conjunto de estudios acerca del comportamiento y necesidades del usuario de aquella información, tanto a nivel individual como colectivo (71). La primera y más inmediata consecuencia es el cambio del criterio de objetividad por el de relevancia (72).

Pero, al mismo tiempo, plantea en toda su crudeza la dificultad de satisfacer con un único esquema de reglas todas las necesidades de los múltiples usuarios (73) y, a la vez, los diferentes propósitos posibles, desde el punto de vista de la empresa que los confecciona, a los que pueden dirigirse los estados financieros. Los objetivos de la empresa pueden estar, por tanto, implícitos también dentro de los objetivos de la información financiera.

Con ello parece abandonarse o, al menos, dejarse en un segundo lugar, el criterio tradicional de que la información contable sólo pretende reflejar, desde una perspectiva

---

(71) Hay que destacar en este último sentido, los múltiples estudios sobre la posible eficiencia del mercado. Vid el capítulo dedicado a las consecuencias económicas de la norma.

(72) "La objetividad es una preocupación constante entre los contadores partidarios del modelo tradicional; la relevancia es una necesidad para el sujeto decisor" MONTESINOS JULVE, V.: "Contabilidad y Dirección...", op. cit. Tomo I, pág. 12. Vid. también IJIRI, Y.: "An Introduction to corporate Accounting Standards. A Review" AR, Vol LV, N°4. , págs. 622 y ss.

(73) Esta postura trata de demostrarse en DEMSKY, J.S.: "The General Impossibility of normative Accounting Standards" A.R., october 1973, artículo que ha suscitado un importante debate acerca de dicha cuestión. Vid. también DEMSKI, J.S. "Choice Among Financial Reporting Alternatives". A.R. April, 1974; CHAMBERS, R.J.: "The possibility of a normative Accounting Standards A" CUSHING, B.E. : "On the Possibility of optima

económica, la situación y los resultados de la entidad, sin atender otros aspectos que no sean los derivados de los procesos de circulación de valor que tienen lugar en su seno, a la vez que ante la regulación contable se abre la posibilidad de escoger entre dos enfoques alternativos (74):

- dar preferencia a las necesidades de los usuarios, - como consumidores de información destinada a la toma racional de decisiones económicas, estudiando sus re-querimientos y reacciones a nivel individual o colectivo, así como sus procesos decisorios, para derivar de las mismas las reglas que doten a la información contable la configuración que sea más adecuada a tales propósitos.

- atender preferentemente las intenciones y objetivos de la entidad emisora, así como el papel y funciones - de sus directivos y el posible impacto o incluso utilización que la norma contable puede tener en la consecución de los diversos objetivos empresariales.

Esta última alternativa, que puede suponer una armonización eminentemente teleológica, a partir de la cual pue--dan condicionarse conductas humanas y organizacionales, está reconocida por la doctrina en cuanto a la contabilidad in--terna (75), pero apenas comienza a abrirse paso en lo que a la contabilidad financiera se refiere. En cualquier caso, -

---

(74) Cfr. KELLY-NEWTON, L.: "Accounting Policy...", op. cit, págs.13 y ss

(75) Vid en especial los trabajos de CAPLAN, E.H.: "Behavioral Assumptio of Management Accounting" AR. vol XLI n°3, July 1966; "Behavioral Assumptions of Management Accounting. Report of a Field Study". AR. vol XLIII n°2, April, 1968; "Report of the Committee on Behavioral Science Content of the Accounting Curriculum". A.R. Supl. vol XLVI 1971 y "Management Accounting and Behavioral Science". Addison Wes ley Publishing Co. 1972. Vid también BELKAOUI, A.: "Conceptual Fou ndations of Management Accounting". Addison Wesley Publishing Co. Massachusetts, 1980.

entre las tres alternativas, económica, decisional y norma  
tiva en sus últimas consecuencias, el equilibrio no parece  
fácil. El Financial Accounting Standards Board ha optado -  
claramente, en este programa de investigación en torno a -  
la norma contable, por el segundo enfoque, el decisional,  
centrado fundamentalmente en las relaciones empresa-inversor,  
en un toma de postura a la que no es ajena la lógica  
perspectiva de la Securities and Exchange Commission.

Tampoco han faltado las críticas a este enfoque, espe  
cialmente de quienes subrayan y ponen de manifiesto las conse  
cuencias económicas y las diferentes posturas y efectos  
que suscita la norma contable. El problema estriba en que  
el reconocimiento explícito de que cada objetivo concreto  
puede requerir de normas diferentes puede dificultar e in-  
cluso anular los propósitos y consecuencias armonizadores  
de la regulación contable, finalidad que es uno de los mo-  
tores del Financial Accounting Standards Board y de otras -  
instituciones reguladoras y que en el caso norteamericano,  
a diferencia de otros países que han optado por la planifica  
ción contable, alcanza sus cotas máximas.

El programa teleológico se debate entre las alternativa  
s mencionadas y en especial entre dos posibles concepcione  
s contrapuestas: la doctrinal, que cada vez apoya con -  
más fuerza la necesidad de reglas diferentes para propósi-



tos y objetivos distintos y la eminentemente pragmática, - que aboga por un alto nivel de uniformidad, que favorezca la tan pretendida comparabilidad e incluso los intereses de una profesión para la que, a todas luces, resulta más práctico el contar con un cuerpo rígido de normas que el - correr el albur de un ejercicio flexible de la razón en - cada caso concreto.

La solución adoptada por el FASB parece apuntar a un núcleo común de necesidades compartidas por el inversor me dio bursátil, a partir del cual se determinarían los están dares contables, con lo cual se cierra el paso a la elabo ración de una taxonomía múltiple derivada de la posible in terpretación direccional de una Teoría General, a la que tantas veces nos hemos referido.

Este conjunto de cuestiones está implícito en las reflexiones que plantea Most (76) en torno a las consecuencias del Truelblood Report y a las posibles falacias subyacentes en el mismo y que alcanzan su núcleo central en la consideración de cual es el auténtico papel del accionista frente a la empresa capitalista moderna. En efecto, hay que tener en cuenta que la evolución de la realidad empresarial ha dejado en segundo plano al accionista inversor, en una clara transmisión de poder desde su esfera hasta la del manager (77). Para Most, la posición del FASB, fiel a la con-

---

(76) MOST, K.S.: "Accounting Theory", op. cit. pág. 115 y ss.

(77) El estudio de las consecuencias de esta situación constituye el - núcleo central de CEA GARCIA, J.L.: "Modelos de comportamiento de empresa capitalista". Ministerio de Hacienda, Instituto de

cepción doctrinal imperante en Estados Unidos, de que el accionista continúa constituyendo el núcleo central del poder en la empresa que, a su vez, tiene como finalidad última de su comportamiento la maximización del beneficio por acción, trata de compensar aquella falta de poder del accionista, haciéndole el eje central de la información contable lo cual, al menos en principio, habría de volver a situarle en su lugar preferencial.

La segunda falacia planteada por Most es eminentemente conceptual y se mueve en línea con la postura que venimos manteniendo, de adecuación de reglas a objetivos concretos. No es lo mismo preguntarse cuales han de ser los objetivos de la información contable en general que responder a la pregunta ¿cuáles son las finalidades que deben de cumplir los estados financieros requeridos para la información bursátil? Para Most esta cuestión no tiene porque coincidir con esta otra ¿cuáles son los objetivos de los estados financieros requeridos por la S.E.C.?.

El tercer punto de interés, al cual ya hemos aludido, gira en torno a si los objetivos de los usuarios pueden abstraerse de las necesidades operativas del manager, responsable de la preparación y publicación de los estados financieros, así como en torno a la medida en que esta cuestión haya de tenerse en cuenta en la confección de normas contables.

La evidencia parece avalar el que en manos de la dirección empresarial, la información financiera puede constituirse en un instrumento más para la consecución de sus objetivos.

En resumen, que el programa teleológico, bajo la apariencia de haber encontrado la panacea universal para la resolución de la problemática de la norma contable, lo que hace es ampliar el posible campo de estudio y, en consecuencia, de debate (78). Planteado en estos términos el problema con que se enfrenta la regulación contable se hace, - aun si cabe, más palpable ¿es posible con un único conjunto de reglas atender conjuntamente a la totalidad de las necesidades de los usuarios y de los emisores de la misma?.

La respuesta, desde el punto de vista teórico, es negativa y ha sido ya ampliamente razonada: cada conjunto de objetivos, en un marco deóntico, requiere de su conjunto especial de reglas. Pero el desarrollo de la mencionada taxonomía se encuentra con indudables dificultades, derivadas de su posible tendencia al infinito. Entonces, ¿qué dirección tomar? Tengase en cuenta que la regulación con fines guber-

---

(78) Most también recoge este punto razonando la ingenuidad que se esconde tras la afirmación de que el acuerdo en los objetivos ha de llevar al acuerdo en estándares y prácticas contables. Vid. pág. 116 de la obra citada de este autor. Gerboth con una perspectiva distinta alude a lo que él considera el principal error del Trueblood Report, con una expresiva frase: "...La esperanza de que una vez delimitados los objetivos de la información contable, puede dejarse solos a los expertos, en la seguridad de que acometerán el desarrollo de reglas para conseguir dichos objetivos". GERBOTH, D.L. "Research, Intuition...". op. cit., pág. 480.

namentales no tiene los mismos presupuestos de partida ni reglas similares a la que ponga su énfasis en el proceso de decisión o incluso de aquellas que se aborden desde una perspectiva de los objetivos de la empresa o de sus managers o bajo los puntos de vista de los intereses de la profesión contable. Cada una de estas categorías puede presentar a su vez diferentes subdivisiones; así, el concepto de entidad contable que se maneje puede hacernos llegar a diferentes reglas para un mismo caso concreto. La perspectiva de los usuarios también conduce a vías alternativas, según se otorgue preferencias a accionistas actuales, inversores, acreedores, clientes, empleados o a la visión de los intereses de la comunidad social en su conjunto. No es extraño que algún autor haya detectado mediante el cálculo combinatorio, más de medio millón de posibles alternativas para el establecimiento de los objetivos de la información contable (79).

Téngase en cuenta que la defensa hasta sus últimas consecuencias de este planteamiento puede llevar a una afirmación que tiene tanto de lógica como de descabellada: cada usuario de la información contable, en donde hay que incluir no solo a los destinatarios de la misma, sino también al emisor, requeriría de unos estados financieros confeccionados sobre bases diferentes, que incluso podrían variar - dentro de un mismo usuario, según se encaminaran a un pro-

---

(79) BUCKLEY, J.W. y BUCKLEY, M.H.: "The Accounting Information System", Little Publishing Co. Los Angeles, 1974, pág. 14

pósito o a otro, circunstancias que evidentemente no sólo son mutables entre diversos individuos, sino que pueden - alterarse en los mismos, a través del tiempo.

La solución al dilema puede venir de la mano de un - máximo desarrollo e identificación de las posibles alternativas y de un intento de determinar los puntos comunes dados por las áreas de intersección de la amplia gama de conjuntos representativos de las diversas necesidades, conjuntos que evidentemente no son disjuntos (80). Los presupuestos de partida, en cada caso, deberían quedar suficientemente explícitos, en evitación de contradicción entre reglas que, en ocasiones, se toman alternativamente de concepciones diferentes, así como por todo lo indicado en capítulos anteriores en relación con los juicios de valor y la salvaguarda al máximo de la objetividad por parte del emisor, cuando se trate de suministrar una información neutral.

En este contexto, el FASB ha optado por una alternativa, entre las muchas posibles, dirigiendo su atención a un pretendido inversor medio, posible punto de intersección - de los conjuntos de necesidades de los usuarios externos. Con ello otros posibles factores quedan excluidos de la determinación de estándares. Esta solución parece lógica o, al menos inevitable. Pero seamos conscientes de que se trata

---

(80) Vid. una interesante discusión de los objetivos de la información contable basada en esta concepción en CYERT, R.M. e IJIRI, Y. : - Problems of Implementing the Trueblood Objectives Report". Studies on Financial Accounting Objectives. J.A.R. Supl. vol. 1974, págs. 29 - 41

ta tan solo de una de entre las muchas posibles, al mismo tiempo que los presupuestos de partida no sólo no están explícitos, sino que en ocasiones se presentan indebidamente mezclados y aun confundidos: la manera en que en determinadas reglas se presentan entremezclados los diferentes conceptos de entidad contable es un claro ejemplo de lo que decimos.

Con ello la práctica contable se sigue desarrollando con un único propósito, no siempre claramente delimitado. Volvemos a reiterar la lógica implícita en este comportamiento, cuyas consecuencias siguen siendo que mientras se cumplen con mayor o menor acierto unos fines determinados, los restantes se conciben como marginales. Posiblemente no pueda ser de otra manera, al menos en un buen período de tiempo y quizás cuando se haya conseguido la identificación y delimitación de varios subsistemas informativos, el desarrollo de la realidad externa a la propia función contable los haya hecho ya insuficientes. No obstante el camino no está abierto, a la vez que nos parece que el tratamiento indiscriminado y uniforme de todas las situaciones por un mismo rasero, no siempre adecuadamente planteado, es justificación más que sobrada de la falta de acuerdo suscitada en torno a la norma contable: la intersección de las necesidades concurrentes, cuya satisfacción se atiende, es tan sólo una mínima parte de las posibles, por lo que deja fuera un buen número de ellas.

En síntesis, el programa teleológico y el debate en torno a los objetivos -que como propone Chambers deberían denominarse funciones (81)- de la información contable, ha derivado en que el proceso de elaboración de normas contables se caracterice, en el período abierto por el Trueblood Report, en los siguientes puntos:

- Abandono de la búsqueda de conceptos básicos y de declaraciones omnicomprensivas de los fundamentos de la Contabilidad, que se sustituyen por un armazón conceptual cuyo punto de partida son los objetivos de la información contable. El término principios se reemplaza por el de estándares.
- Para la confección de estos últimos a partir de aquellos objetivos se toma una dirección concreta, no siempre explicitada adecuadamente: la inversión bursátil, con lo que la normalización contable norteamericana - continúa fiel a la línea en la que se originó.

Al mismo tiempo coexiste con estos planteamientos una progresiva preocupación por los efectos económicos de la - norma contable, así como por las diversas posturas que puedan suscitarse en torno a la misma que, de momento, se ha - plasmado en una mayor participación de la opinión pública en general en el proceso regulador. Conscientes de que este hecho puede añadirse como una característica más de es-

---

(81) CHAMBERS, R.J.: "The Functions of Publishing..." op. cit., pág. 17

te programa teleológico, hemos preferido referirnos al mismo por separado, en cuanto puede representar el germen de un nuevo planteamiento futuro. De ello nos ocuparemos, aunque brevemente, en el siguiente epígrafe, al objeto de dar unidad expositiva al presente capítulo, que intenta razonar también acerca de alguna de las alternativas posibles a la situación actual.

Pero antes de seguir adelante, debemos sintetizar las consecuencias más importantes que se desprenden de un planteamiento teleológico para nuestra disciplina:

- los objetivos y funciones de la información contable pueden ser tan amplios y variados como se quiera, dependiendo de que se adopten enfoques que concedan predominio al reflejo de la realidad económica, a la satisfacción de las necesidades de los usuarios o al papel de la información contable en la consecución de los objetivos de la empresa, no siendo esta enumeración taxativa, sino simplemente a modo de ejemplo, ya que, mientras no se descartan otras posibilidades, cada una de ellas puede a su vez abordarse desde diferentes perspectivas. El concepto que se maneje de la entidad contable en general o de la empresa en particular puede condicionar aquellas funciones de la información contable en cualquiera de los casos mencionados;
- es posible concebir conjuntos de reglas diferentes,



según sean los objetivos previamente determinados;

- la armonización contable no tiene más remedio que plantearse estas alternativas y escoger una de las direcciones posibles;

- en esencia y dada la proyección de la información contable en el interior y en el exterior de la propia entidad emisora, la regla contable puede ser un importante instrumento para condicionar y aún dirigir conductas tanto internas como externas, así como para encaminar a la empresa hacia sus fines últimos. Esta capacidad potencial, que no es otra que la subyacente - en toda información, puede ser utilizada por vía indirecta por los organismos reguladores o por la política económica.

### ¿HACIA UN NUEVO SUBPROGRAMA?

Las tres etapas de la regulación contable que acabamos de examinar están ligadas entre si por una orientación común, que permanece en todas ellas y a la cual hemos hecho referencia reiteradamente: se trata principalmente de regular la información entre la empresa y su inversor propietario, emitiendo un conjunto de normas que garanticen a este último el que los datos que reciba hayan sido confeccionados de acuerdo con criterios que salvaguarden sus intereses. - Junto a este propósito, está el intento de averiguar la me

jor manera de determinar aquellas normas. En una primera etapa se asume que la regla más válida es la regla que se practica. En una segunda, se supone que la Contabilidad ha de encontrar su sustento formalizador y se buscan unos postulados, de los cuales derivar principios, normalmente en un intento de englobar los conocimientos contables bajo un denominador común. La tercera etapa parece admitir que pueden existir reglas diferentes para cada finalidad concreta, pero trata de determinar los objetivos de la información contable en aquel marco de las relaciones entre la empresa y sus inversores, al objeto de obtener normas a partir de dichos objetivos.

Ante esta sucesión de etapas, cabe preguntarse: ¿es posible un nuevo cambio de enfoque en la regulación profesional? o, dicho de otro modo, habiendo otras posibles alternativas a la escogida, ¿puede ocurrir que se abandone la presente y la emisión de normas se aborde desde un punto de vista distinto?.

Si el cambio ha de consistir en alejarse del punto de origen, es decir, de las relaciones entre empresa e inversor, no parece probable una alteración sustancial, al menos por el momento. Téngase en cuenta que la regulación contable gira en torno a sus miembros, principalmente auditores, a los que se concibe como garantes del cumplimiento por parte de la entidad de un conjunto de normas capa--

ces de asegurar al usuario la puridad de la información - emitida , de acuerdo con sus intereses de propietario inversor que, privado de la facultad de dirección, ha de tener al menos la posibilidad de asegurarse un medio de controlar la misma. Otra cuestión diferente es si realmente el papel del accionista frente a la sociedad mercantil es realmente el implícito en esta visión de la empresa pero el caso es que parece difícil que la regulación abandone drásticamente las consecuencias que se derivan de ella.

Sin embargo, puede ser de interés el revisar algunas de las recientes posturas presentes en la literatura contable que, aunque no tengan necesariamente que producir - una tendencia radicalmente diferente, son dignas de consideración, en la medida en que puedan representar bien el germen de nuevos planteamientos, bien evoluciones más o - menos marcadas en la línea que se viene siguiendo hasta - el presente o, al menos, alternativas potenciales a la - misma.

La doctrina afirma con fuerza creciente que los es--tándares contables no son neutrales, por lo que no caen - in vacuo en aquellos que han de cumplirlos (82), ni en -

---

(82) KELLER, T.F. y ZEFF, S.A.: "The Environment in wich Generally - Accepted Accounting Principles Are Authoritatively Determined". En el Readings de los mismos autores: "Financial Accounting.." op. cit. pág. 4

los que reciben la información elaborada con estos parámetros (83). Partiendo de considerar los efectos en las partes interesadas y de enfatizar las preferencias de los individuos como tales y en cuanto desempeñan determinados roles en la comunidad, esta nueva perspectiva trata de explicar cuales son las fuerzas que concurren en la norma contable, la naturaleza auténtica de la información financiera y de sus funciones, así como los papeles, interacciones y respuestas de los diversos grupos afectados por la regulación contable (84). Bajo esta concepción amplia de la emisión de normas o estándares contables, habría por tanto que fijar los factores sociológicos que determinan las características de la aceptación del producto de la regulación y las fuerzas políticas que emergen de dichos factores (85), con énfasis no sólo en las consecuencias económicas y sociales de la norma, sino también en la utilización que de la misma puedan hacer los diferentes grupos interesados, en orden a la consecución de -

---

(83) KELLY NEWTON, L.: "Accounting Policy.." op. cit. pág. 20.

(84) Idem, pág. 22. Vid. también planteamientos similares en GERBOTH, D.L.: "Muddling Through with the APB". JOA, may 1972 y "Research, Intuition...", op. cit.; ZEFF, S.A.: "The rise of Economic Consequences". J.O.A. December, 1978 e "Intermediate and Advanced Accounting. The Role of Economic Consequences". AR Vol. LX nº4, op. cit.

(85) KELLY NEWTON, L.: "Accounting Policy...", op. cit. pág. 3-4

sus fines. El manager en particular y la empresa en general son importantes núcleos de atención en esta concepción, intimamente vinculada con el enfoque conductista de nuestra disciplina. En cualquier caso, ante la diversidad de opiniones en presencia, los procesos de elaboración de la norma contable conceden, al menos en apariencia, una creciente audiencia a las partes interesadas, de manera que hasta que se emite una declaración los proyectos del FASB pasan por un largo proceso, en el que se someten a amplios debates y contrastes de pareceres en el seno de la opinión pública.

Ante esta considerable ampliación del ámbito en el que se produce la regulación contable caben, al menos, tres alternativas a la situación actual, caracterizada por las notas esenciales del subprograma teleológico:

- emisión de normas a partir de los objetivos de la empresa, no necesariamente coincidentes con los de sus accionistas propietarios;
- adopción del modelo político estricto, en el que la teoría contable tendría el papel de mero observador del proceso de emisión de normas contables;
- vinculación de la regulación contable con objetivos de política macroeconómica o macrosocial.

El primer enfoque alternativo al actual consistiría - en situar a la empresa y a sus managers como centro de atención de la regulación contable. Podrían ser, de esta manera, los diferentes objetivos de la entidad los que se constituirían en punto de partida para la elección de la norma, de manera que bajo esta perspectiva la Contabilidad podría definirse como aquella ciencia que se ocupa del diseño, dirección y evaluación de sistemas de información, en la medida en que se relacionan con los procesos de toma de decisiones, encaminados a la consecución de los fines de la empresa (86). En la medida en que estos fines coincidieran - con los del propietario-inversor, esta alternativa no diferiría en exceso de la que se sigue actualmente. Sin embargo, esa coincidencia de fines no parece que se produzca siem--pre, al menos en la gran empresa capitalista, en la que - sus propietarios ocupan cada vez un lugar más secundario. De ahí que otorgar preeminencia a los objetivos de la empresa no signifique necesariamente salvaguardar los intereses del accionista, por lo que, dada la orientación actual de la regulación contable, esta alternativa, aunque latente, puede estar todavía lejos en el tiempo. Su implantación podría depender de la fuerza que tomara la moderna concepción de la empresa como coalición de intereses, guiada por un - equipo gerencial con poder predominante.

---

(86) Vid. una definición similar en BUCKLEY, J.W. y BUCKLEY, M.H.:  
"The Accounting..." op. cit. pág. 15.

La segunda alternativa, también presente en la literatura contable, tiene su origen en el conglomerado de fuerzas que aparecen en torno a la regulación contable, que abogan por la satisfacción de sus propios intereses, normalmente contrapuestos. Frente a dichas fuerzas, comienzan a apuntar soluciones que, con un marcado carácter positivista, explican el proceso regulador a través del modelo político, tratando incluso de implantarlo hasta sus últimas consecuencias.

Evidentemente, es esta una alternativa adicional posible, especialmente en cuanto pueda suponer de abandono del marco teórico y de confinamiento de la concepción científica a un papel de mero observador del proceso regulador, que trataría de explicar y generalizar positivamente, como la interacción de las diversas fuerzas e intereses concurrentes.

Con esta óptica se afirma que la politización de la armonización contable no sólo es inevitable, sino también necesaria, a la vez que se rechazan las estrategias basadas en el entramado conceptual, por insensibles al entorno circundante (87). Bajo una aplicación estricta del modelo político, se impondría el estandar preconizado por aquel

---

(87) Vid. argumentos similares en RAPPAPORT, A.: "Economic Impact..." op. cit., pág. 94 y en GERBOTH, D.L. : "Research, Intuition...", op. cit. pág. 479.

que tuviera mayor poder de negociación (88), a la vez que un requisito previo para reformar la teoría sería obtener el poder necesario para instituir esas reformas (89). Con esta optica, en la que se maneja una concepción única y - exclusivamente política, el mecanismo de elaboración de - estándares contables podría definirse como aquel proceso mediante el que los individuos o grupos en el poder escogen reglas generales de acción, de acuerdo con sus propios intereses, que pueden afectar a otros componentes de la - organización e incluso a la sociedad entera (90).

Estas opiniones, que han tenido un notorio eco en la literatura contable, no son nada desdeñables, por cuanto pueden tener un cierto carácter explicativo. En esencia, bajo dichas posturas se esconde la pregunta ¿es así realmente el proceso de la regulación contable?, claro que - aún cuando pueda ser así en algún momento y lugar -de ahí su carácter explicativo- cabe también preguntarse ¿debe - de ser siempre así?.

Bajo las posturas que acabamos de sintetizar subyace , una vez más, la eterna controversia entre ciencia positiva y ciencia normativa, entre sociología del conoci-

---

(88) BROMWICH, M.: "The Setting of Accounting..." op. cit., pág. 44

(89) STERLING, R.R.: "Accounting Power". JOA, January, 1973, pág. 66.

(90) HORNGREN, C.T.: "Will the FASB...". op. cit., pág. 90.



miento y teorías sociológicas del mismo y, en esencia, la confusión entre el deber ser y el ser, cuestiones sobre las que hemos tenido amplia ocasión de decantar nuestra postura. No negamos la posible existencia de aquellos intereses contrapuestos en torno al proceso de regulación contable, a la vez que su politización, si existe, es una clara muestra de su necesaria inserción en marcos conceptuales más amplios. Pero en esas circunstancias, declararse científico positivo y abandonar los hechos a su propia inercia y juego de intereses nos parece que equivale a prescindir de las posibilidades que permite la acción, en un alegato pretendidamente no contaminado, que si bien puede ser hartamente necesario para el estudio y predicción de fenómenos naturales, confunde, cuando de ciencias sociales se trata, el valor explicativo de una teoría -lo que la realidad pueda ser en un momento determinado- con su valor predictivo, a la vez que constituye un notable freno al desarrollo como cuerpo científico de las disciplinas normativas.

En síntesis y aún a riesgo de ser reiterativos, hay que afirmar que las fuerzas que concurren en el proceso de determinación de estándares deben de ser conocidas, explicadas adecuadamente y tenidas en cuenta cuando se trata de tomar una u otra postura. Ya hemos comentado que se está manejando un potencial posiblemente insospechado en épocas no muy remotas. Pero el marco teórico, debidamente desarrollado, parece un indudable e imprescindible punto de referencia, aún en los procesos políticos. La armoniza

ción contable debe de escoger una de las muchas alternativas posibles y tratar de conseguirla, en una secuencia de objetivos y reglas que ella misma se fije en un marco teórico. Aquéllos y éstas no suponen otra cosa que juicios - de valor, que deben de ser adecuadamente tratados. Otra - cosa es que en este proceso puedan intervenir técnicas sociales de elección y de compromiso, pero ello no significa necesariamente prescindir del marco teórico: el equilibrio, meramente político no garantiza la racionalidad en la elección (91).

En cualquier caso, también de estas consideraciones - pueden obtenerse importantes conclusiones, especialmente - en cuanto a la inserción económica y social de la armonización contable que, en última instancia, no parece que deba seguir manteniéndose dentro de los márgenes limitados por las relaciones de la empresa con sus inversores. Si en el epígrafe anterior afirmábamos que la norma contable puede ser un importante instrumento para mover y condicionar conductas, hay que concluir ahora que ese instrumento puede y debe considerarse entre aquellos con los que cuenta la comunidad, entendida en su sentido amplio, para orientar y conseguir los fines que se impone a si misma. Por ello, entre otros enfoques alternativos para la regulación contable, cabe el otorgar preferencia a criterios de política económica, de bienestar social o cualesquiera otros que puedan

---

(91) Vid. argumentos adicionales en BROMWICH, M.: '

op. cit. págs. 44-45.

imaginarse. La información económico financiera y la norma que la regula cobran en la sociedad actual una importancia en constante aumento, que trasciende con creces el estrecho marco de las relaciones entre empresa y accionista, para insertarse en un ámbito más amplio, en el que pueden intervenir consideraciones de índole macroeconómica o macro-social.

Evidentemente este emplazamiento de la norma contable exige con fuerza un planteamiento que no puede detenerse en la propia Contabilidad, sino que ha de ser eminentemente interdisciplinar. Posiblemente éste sea el embrión de la heurística positiva de un nuevo y progresivo programa de investigación en torno a la norma contable: aquél que siga buscando un sustento teórico, pero más amplio y ambicioso que los implícitos en las tendencias descritas. Es posible que este sustento no lleve automáticamente a una respuesta única a cada problema específico, como parece que pretendió el programa lógico, sino que su auténtica utilidad estriba en guiar la identificación de los factores relevantes que deben considerarse al hacer los inevitables juicios en torno a las decisiones relativas a la información financiera (92).

---

(92) En afirmación de SPROUSE, R.T.: "The Importance of Earnings...", op. cit, pág. 71 y del mismo autor, "Prospects for progress...", op. cit,

Las tres posibles alternativas que acabamos de enunciar para la regulación contable no parecen las únicas, ni tampoco han de considerarse como taxativamente excluyentes en la medida en que, por ejemplo, el modelo político puede coexistir con las dos restantes posibilidades.

Nótese, por otro lado, como bajo cada una de estas visiones de la regulación contable pueden sustituirse los objetivos de la información financiera por otros tantos diferentes a los manejados actualmente. Si en el subprograma teleológico prevalecen las necesidades del usuario, bajo la primera concepción serían los objetivos del manager los que ocuparían un lugar preferente; en la segunda, el grupo o coalición social dominante impondría sus propios requerimientos; la tercera alternativa, quizás la más viable y que ofrece mayores perspectivas de futuro, es la que, a la vez, plantea mayores interrogantes: ¿cómo determinar los objetivos y prioridades macroeconómicas y macrosociales? ¿qué vinculación existe entre regulación contable y tales objetivos? ¿en qué medida los intereses de los usuarios de la información financiera pueden y deben supeditarse a intereses públicos? ¿puede aquél interés del usuario conducirse hacia objetivos de política económica o social a través de la información financiera? La respuesta a estos interrogantes excede con mucho de nuestras posibilidades e intenciones en el presente trabajo, por lo que hemos de --

conformarnos con su mero planteamiento y con la afirmación de que, a la luz de estas cuestiones, la contabilidad acéntúa, si cabe, su carácter normativo. Aún conscientes de la dificultad de ofrecer soluciones categóricas, nos volveremos a ocupar de estas cuestiones en el capítulo relativo a los efectos económicos de la norma contable.

### BIBLIOGRAFIA CITADA

ALVAREZ MELCON, S. y SAEZ TORRECILLA, A. (Editores): "Contabilidad General". Ed. CECA. Madrid, 1976

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS: "Report to Council of the Special Committee on Research Program". JOA, nº 106. dic., 1958.

- "The Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises". Statement nº 4. New York, 1970.

- "An Invitation to Participate in the Work of the Accounting objectives Study Group". New York, 1971

- "Establishing Financial Accounting Standards". Report of the Study on Establishment of Accounting Principles. Wheat Committee Report. New York, AICPA, 1972.

ARMSTRONG, M.S.: "The Politics of Establishing Accounting Standards". - JOA, February, 1977.

ARTHUR ANDERSEN and Co.: "Before the Study Group on Establishment of Accounting Principles of the AICPA". Brief of Arthur Andersen and Co. for presentation at Public Hearing on November, 1971. New York.

BARDEN, H.G.: "The Trouble with accounting research". JOA, January, 1975. pags. 58 a 65.

BARRAZA CABIEDES, P.: "Principios que gobiernan el criterio contable. RTC. Tomo XVI. pags. 201 y 241.

BELKAOUI, A.: "Conceptual foundations of Management Accounting". Addison Wesley Publishing Co. Massachusetts, 1980.

BIONDI, M. y OTROS: "Ideas para una reformulación total de los principios de contabilidad generalmente aceptados. AE. Buenos Aires. Año 6, nº 64, julio 1975.

BOURNISIEN, J.: "Essai de philosophie comptable" Ed. Imprimerie Ouvrière. Limoges, 1919.

BROMWICH, M.: "The Possibility of Partial Accounting Standards". A.R. abril 1980. pags. 288-300.

- "The setting of accounting standards: the contribution of research" Del Readings "Essays in British Accounting Research". Edited by Michael Bromwich and Anthony Hopwood. Pitman Publishing Limited. London, 1981.

BUCKLEY, J.W. y BUCKLEY, M.H.: "The Accounting Profession". Melville Publishing Company. Los Angeles, California, 1974.

BURTON, J.: "Some general and Specific Thoughts on the accounting environment. JOA, October, 1973.

BYRNE, G.: "To What Extent Can the Practice of Acc

CAPLAN, E.H.: "Behavioral Assumptions of management accounting". A.R. vol. XLI, nº 3. julio 1966.

- "Behavioral Assumptions of Management Accounting. Report of a Field Study" A.R. vol. XLIII, nº 2. Abril, 1968.
- "Management Accounting and Behavioral Science". Readings. Addison Wesley Publishing Co. 1972.
- y OTROS: "Report of the committee on behavioral Science content of the accounting curriculum". A.R., supl. al volumen XLVI, 1971.

CASSANDRO, P.E.: "Sobre el contenido de los estudios de Accounting". R.T.C., vol. XXVI nº 304, Abril de 1974.

CEA GARCIA, J.L.: "Modelos de Comportamiento de la gran Empresa Capitalista." Mº de Hacienda. Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1979.

CUSHING, B.E.: "On the possibility of optimal Accounting Principles." A.R., volumen LII, nº 2, spring 1977.

CYERT, R.M. e IJIRI, Y.: "Problems of Implementing the Trueblood Objectives Report". Studies on Financial Accounting Objectives. JAR. Supl. 1974. Pags. 29 a 41.

CHAMBERS, R.J.: "Blueprint for a Theory of Accounting" ARE. January 1955. pags. 17-25.

- "Detail for a Blueprint". AR. April, 1957. pags. 206-215.
- "Why Bother with Postulates?". JAR. Spring 1963. Versión castellana en BUCKLEY, J.W. (editor): "La Contabilidad contemporánea y su medio ambiente". Ediciones contables y administrativas. Mexico, 1970.
- "Conventions, Doctrines, and Commonsense". En el Readings "Financial Accounting Theory (II). Issues and Controversies". Kellner, T.F. y Zeff, S.A. Editor. McGraw Hill Book Co. New York, 1969.
- "The Anguish of Accountants". JOA, Mars, 1970.
- "The Functions of Published Financial Statements". ABR, Spring 1976. Incluido en Parker, R.H.: "Readings in Accounting and Business Research 1970-77". ICAEW, 1978.
- "The possibility of a normative Accounting Standards". AR. Julio 1976. pags. 646-652.

CHATFIELD, M.: "A History of Accounting Thought". Dryden Press. Illinois, 1974.

DEALECSANDRIS, R.P. y SANCHEZ BROU, L.E.: "Desarrollo histórico de los principios de Contabilidad en la República Argentina". A.E. Buenos Aires. Año 6, nº 63. Junio 1975.

DEMSKI, J.S.: "The general impossibility of normative Accounting Standards". R. October, 1973.

- DEVINE, C.T.: "Research Methodology and Accounting Theory Formation". AR vol. XXXV nº 2. Julio 1960, pags. 387-399.
- FERNANDEZ PIRLA, J.M.: "Teoría Económica de la Contabilidad". Quinta Edición. Madrid, 1967.
- FOWLER NEWTON, E.: "Revisión de los Principios y Normas de Contabilidad generalmente aceptados". A.E. Buenos Aires. Año 6, nº 64, Julio de 1975.
- GARCIA GARCIA, M.: "Contabilidad General: Introducción al Análisis Circulatorio de la Realidad Económica". E.S.C.A. de la C.E.C.A. Madrid, 1974.
- GARRIGUES Y DIAZ CAÑABETE, J.: "Hacia un nuevo Derecho Mercantil". Ed. Tecnos, Madrid, 1971.
- GELLEIN, O.S.: "The Task of the Standard Setter". JOA, December 1978. pags. 75 a 79.
- GERBOTH, D.L.: "Muddling Through with the APB". JOA, May, 1972.
- "Research, Intuition, and Politics in Accounting Inquiry". A.R. Julio 1973.
- GONZALEZ GARCIA, A.L.: "El impuesto sobre sociedades y el Plan General de Contabilidad". Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1979.
- GRADY, P.: "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles in the United States of America". AR, January 1965, pp. 21-30.
- HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría de la Contabilidad". UTEHA, Mexico, 1974.
- HIERRO S. PESCADOR, J.: "El Derecho en Ortega". Ed. de la Revista de Occidente. Madrid, 1965.
- HORNGREN, C.T.: "Will the FASB be Here in the 1980s?". JOA, November 1976. pags. 90 a 96.
- HORTON, P.B. y HUNT, C.L.: "Sociología". McGraw Hill, México, 1968.
- IJIRI, Y.: "Axioms and Structures of Conventional Accounting Measurement". AR. January 1965, pags. 36-53.
- "An Introduction to Corporate Accounting Standards: a Review" AR. vol. LV, nº 4. Octubre, 1980.
- INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES: "The Corporate Report". ICAEW. Londres, 1975.
- JENNINGS, A.R.: "Present Day Challenges in Financial Reporting". JOA. January. 1958.
- JORDAN, L.H.: "Principles and Consistency". Incluido en "Handbook for auditors". McGraw Hill Book Company. New York, 1971.
- KELLER, T.F. y ZEFF, S.A.: "Financial Accounting Theory. (II) Issues and Controversies". McGraw Hill Book Company.



- "The Environment in Which Generally Accepted Accounting Principles Are Authoritatively Determined". En el Readings "Financial Accounting Theory (II) Issues and controversies". Keller, T.F. y Zeff, S.A., editors. McGraw Hill Book Company. New York, 1969.
- KELLY NEWTON, L.: "Accounting Policy Formulation. The role of Corporate Management". Addison Wesley Publishing Company. Massachusetts 1980.
- LAZZATI, S.C.: "Los principios contables". IX Conferencia Interamericana de Contabilidad. Bogotá 1970.
- , VAZQUEZ, M. y BRAESSAS, H.: "El Objetivo de los estados contables" X Conferencia Interamericana de Contabilidad. Punta del Este, 1972
- LECHINI, F.E.: "¿Que son los principios de Contabilidad?". AE. Buenos Aires. Año 6, nº 63. Junio 1975.
- LEGAZ Y LACAMBRA, L.: "Filosofía del Derecho". Bosch, Barcelona 1975.
- LOPEZ MORENO, M.J.: "Las técnicas cuantitativas en un concepto moderno de Contabilidad y Administración de empresas". REFC. vol. V nº 18
- MATTESSICH, R.: "Some Thoughts on the Epistemology of Accounting". University of British Columbia. Vancouver, Canadá, 1970.
- "On the Evolution of Theory Construction in Accounting: A Personal Account. ABR. vol. 10, 1980, nº 37 A. pags. 158 a 173.
- MAY, G.O.: "Uniformity in Accounting". HBR. nº 17, 1938
- "Financial Accounting". Mc Millan Co, New York, 1943.
- "Generally Accepted Principles of Accounting". JOA, January, 1958
- MAY, R.G. y SUNDEM, G.L.: "Research for Accounting Policy: an overview". AR, vol. LI, octubre 1976.
- MEYER, P.: "The Accounting Entity". AB, dic-1973, pags. 116-126.
- MONTESINOS JULVE, V.: "Contabilidad y Decisión Empresarial: Una aproximación conceptual". Tesis doctoral. Facultad de CC.EE y EE de la Universidad de Valencia. 1974.
- MOONITZ, M.: "Why Do We Need 'Postulates' and 'Principles'". JOA. diciembre 1963. pags. 42-46
- "Why Is it So Difficult to Agree Upon a Set of Accounting Principles?". The Australian Accountant. Noviembre, 1968, pags. 621-631.
- MOST, K.S.: "Accounting Theory". Leslie Linvigstone, Georgia Institute of Technology. Columbia, Ohio, 1977.
- OLIPHANT, W.J.: "The Search for Accounting Principles". JAR, Supl. vol. 9, 1971.

ONIDA, P.: "El balance de ejercicio en las empresas y su 'estandarización' y certificación". RTC. vol. XXVII, nº 315, marzo 1975 y nº 316, abril 1975.

- "Naturaleza y límites de la política de balance". RTC. 2º vol. XXIX, nos. 344 y 345. Agosto-Sept. 1977.

ORTEGA Y GASSET, J.: "El Hombre y la Gente". Ed. Revista de Occidente. Madrid 1951. 4º Edición.

- "Obras Completas". Ed. Revista de Occidente. Madrid, 1957. 4º Edición.

PARKER, R.H. (editor): "Readings in Accounting and Business Research. 1970-1977". ICAEW, Londres 1978.

PATON, W.A. y LITTLETON, A.C.: "An Introduction to Corporate Accounting Standards". Monograph nº 3. A.A.A., Chicago, 1940.

PELOUBET, M.E.: "Is Further Uniformity Desirable or Possible?". JOA, vol. 111, nº 4, April 1961.

PINILLA MONCLUS, V.J. de : "Estudio relativo a la fundamentación axiomática contable: El Modelo circulatorio de Flujos de renta y Agregados de riqueza". Tesis doctoral. Leida en la Facultad de CC.EE. y EE. de la Universidad de Barcelona el 4.7.75.

- "Una nueva fundamentación axiomática de la Contabilidad". REFC vol. V nº 15. En marzo 1976.

RAPPAPORT, A.: "Seminar Research on Uniformity". AR, vol. XL nº 3, Julio 1965.

- "Economic Impact of Accounting Standards-Implications for the FASB" JOA, May 1977.

RODRIGUEZ LOPEZ, J.: "Sobre principios de Contabilidad". RTE, 1963.

SANCHEZ ARROYO, G.: "Principios de Contabilidad Generalmente Admitidos". Trabajo sin mención de procedencia, recogido en el libro de lecturas "Contabilidad General" seleccionadas por ALVAREZ MELCON, S. y SAEZ TORRECILLA, A. Publicación de la CECA y UNED. Madrid, 1976.

SCHATTKER, R.W.: "An Analysis of APB Statement nº 4". AR, vol. XLVII, abril 1972.

SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION: "Report of the Advisory Committee on Corporate Disclosure". Government Printing Office. Washington, 1976.

SORTER, G.H. y GANS, M.S.: "Opportunities and Implications of the Report on Objectives of Financial Statements". Studies on Financial Accounting Objectives. JAR, Supl. 1974. pags. 1 a 11.

SPACEK, L.: "Business Success Requires an Understanding of Unsolved Problems of Accounting and Financial Reporting". En el Readings "Financial Accounting Theory (II). Issues and Challenges". Miller, T.F. y Zeff, S.A. Editors. McGraw Hill

SPRAGUE, C.E.: "The Philosophy of Accounts!" New York, 1908.

SPROUSE, R.T.: "The importance of earnings in the conceptual framework". JOA, January, 1978.

- "Prospects for progress in financial reporting". FAJ, vol. 35, sept., oct. 1979. pags. 56-60

STAMP, E.: "Establishing Accounting Principles". AB, vol. 6, 1970.

STERLING, R.R.: "Elements of pure Accounting Theory". AR, vol. XLII, n° 1, Enero 1967.

- "On Theory Construction and Verification!" A.R. July 1970.

- "An explication and analysis of the structure of Accounting". AB, vol. 7 y 8. Dic. 1971.

- "Accounting Power". JOA, January 1973.

STONE, D.E.: "The Objectives of Financial Reporting in the Annual Report". A.R. april, 1967.

STOREY, R.K.: "The Search for Accounting Principles". AICPA. New York, 1964.

TILLEY, I.: "A critique of Historical Record Accounting" ABR. Summer 1975. pags. 185-197.

VATTER, W.J.: "Postulates and Principles". JAR, vol. 1, n° 2, Autum, 1963.

- "The State of the Art." A.B., vol. 8, n° 1, 1972.

WERNTZ, W.W.: "What Are the Basic Accounting Postulates?" En el Readings "Financial Accounting Theory (FI). Issues and Controversies" Keller, T.F. y Zeff, S.A., editors. McGraw Hill Book Co. New York, 1969.

ZEFF, S.A.: "The rise of 'economic consequences'". JOA, December, 1978

- " 'Intermediate' and 'Advanced' Accounting: the Role of Economic consequences". AR, vol. LX, n° 4, october 1980.



CAPITULO DECIMOTERCERO :

LAS DECLARACIONES DE ORGANISMOS  
PROFESIONALES (1). EL "BASIC  
CONCEPTS....." DEL A.P.B.



### ALGUNAS CONSIDERACIONES PREVIAS

El núcleo central, el motor en torno al que gira el subprograma lógico, es el intento formalizador de la contabilidad, con el objeto principal de derivar de la misma reglas para la práctica. En torno a ese intento se han movido, como ha quedado constatado en el capítulo anterior, tanto los organismos profesionales como la doctrina, logrando en unos casos valiosas abstracciones, y en otros, codificaciones de reglas más o menos razonadas, orientadas a la profesión.

En el presente capítulo y en los tres siguientes, pretendemos pasar revista a las principales construcciones que se han elaborado, dentro del subprograma lógico o, al menos, las que de una forma o de otra se han visto influidas por el mismo. El criterio aglutinante es la heurística positiva de este subprograma: el intento de presentar, en un único documento, un conjunto de sustentos teóricos que genericamente suelen denominarse principios. Con ello estas declaraciones están en algún punto intermedio entre la formalización del saber contable y el instrumento profesional para asegurar una conducta mínima entre sus miembros que, a la vez, sirva como elemento de control.

Nuestra división en subprogramas está realizada con el punto de mira puesto en la regulación norteamericana. Sin embargo, dada la influencia que la misma ha tenido y está teniendo en los restantes países, parece lógico que en una recopilación de este tipo estén presentes declaraciones ajenas a aquella localización geográfica. La misma razón justifica el que no exista concordancia entre las fechas que delimitan aquel subprograma en Estados Unidos y las correspondientes a la emisión de las declaraciones que incluimos: es la heurística positiva del programa y la forma en que se ha extendido lo que nos interesa poner de manifiesto. Igualmente, tampoco se ha seguido un orden cronológico en la recopilación, asunto que queda más obviado después de la presentación histórica realizada en capítulos precedentes.

El caso es que la clasificación de las declaraciones o construcciones de principios, con afán más o menos marcadamente formalizador, no se presenta como una tarea fácil. El criterio más elemental puede buscarse en los sujetos emisores de las mismas, según procedan de organizaciones profesionales o del campo doctrinal propiamente dicho. Aun así esta dicotomía no está exenta de interferencias, especialmente debido a que algunos intentos eminentemente teóricos -Moonitz y Sprouuse y Moonitz- están íntimamente vinculados a las actividades de investigación de determinadas organizaciones, como es el APB en este caso. Además, es lógico pensar que entre una y otra concepción, se produzcan frecuentes interrelaciones, haciendo que por organismos profesionales se utilicen conceptos extraídos de visiones doctrinales y viceversa. Cabe incluso que algunos trabajos teóricos sigan una metodología



más típica de organizaciones profesionales, tal como ocurre con el "Inventory...", de Paul Grady.

Aparentemente una clasificación aceptable es aquella que parte de la sistemática aplicada. En el subprograma en cuestión se utilizan dos metodologías diferentes: la inducción y la deducción, pero en ambos casos se presentan tamizadas por el objeto material que se estudia. Por ello y porque el discurrir de la mente no suele circunscribirse a cánones tan precisos, la distinción no siempre es fácil. Esta circunstancia hace que sea más adecuado referirse a la inducción y deducción contables, es decir a la manera en que se han empleado estos procedimientos en nuestra disciplina, que a inducción y deducción clásicas, con las que solo presentan algunos puntos de contacto, más o menos numerosos.

En cualquier caso, cuando una construcción pone mayor énfasis en el estudio de las prácticas actuales, tal cual son y de las mismas intenta obtener generalizaciones subyacentes, diremos que es inductiva, mientras que si trata de comenzar su razonamiento a partir de unos pocos elementos que toma como dados, diremos que la construcción es deductiva. No obstante debe de quedar claro que la distinción tiene un tanto de convencional y, en última instancia, es una cuestión de grado, pues en ninguna manera puede asumirse que la mente que elabora una deducción sea capaz de dejar absolutamente de lado la realidad de las prácticas actuales.

Dentro de la deducción y aun incluso de la inducción,

cabe la distinción entre construcciones semánticas o construcciones formalizadas rigurosamente, según se utilicen o no elementos lógico-simbólicos. Todas las declaraciones presentadas en esta recopilación son semánticas y responden más a una interpretación direccional de una teoría general contable que a una formalización de la misma.

Por otro lado, las construcciones oscilan entre el más decidido positivismo y la introducción de elementos tomados del ámbito del deber ser, por lo que la distinción entre estos dos extremos, en las declaraciones incluidas en el programa lógico, tampoco se hace fácil y debe de ser entendida, una vez más, como una cuestión de grado, especialmente si se tiene en cuenta que cuando se introducen premisas prescriptivas, no suelen explicitarse formalmente. Por ello parece lógico pensar que en cualquier construcción que haya abordado aspectos contables, siempre existe una asunción previa de los objetivos que pretende la información económico financiera y a los que se encamina el sistema descrito. En la medida en que una declaración haya podido hacer mayor hincapie en las reglas que pueden deducirse de aquellos objetivos, en lugar de hacerlo en las formas de actuación que se desprenden de la práctica tal cual es, puede decirse que es normativa.

Con estos presupuestos de partida hay que entender las calificaciones otorgadas en las páginas que siguen a las construcciones propias del subprograma lógico, calificaciones que atienden más a la preeminencia de los mencionados elementos que a la exclusión radical de los antagónicos.

Al mismo tiempo estos extremos explican el que la inducción contable, por su mayor atención a la práctica existente, sea normalmente descriptiva, mientras que la deducción pueda presentar más posibilidades de introducción de juicio de valor, con lo que un caso posible en las declaraciones de principios contables es la deducción normativa (1). Cabe pensar, no obstante, en soluciones intermedias.

Más obligados por la necesidad de una presentación ordenada que por un convencimiento estricto, agruparemos la diferentes posturas en dos grandes bloques: en el primero se estudiarán las procedentes de organizaciones profesionales, mientras que en el segundo tendrán cabida las de autores aislados que, prima facie y abstracción hecha de su vinculación a organismos profesionales, pueden considerarse como doctrinales.

En el presente capítulo y en el siguiente presentaremos los trabajos de cinco organizaciones profesionales: A.I.C.P.A., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, U.E.C., I.A.S.C. y A.E.C.A. La elección de estas instituciones parece evidente: la primera, con amplia y reconocida solvencia no sólo en su país sino en todos los angloparlantes, ha tenido una clara influencia fuera de su ámbito, como puede -- apreciarse en los restantes, especialmente en la procedente del I.M.C.P. El "Basic Concepts..." del A.I.C.P.A. puede considerarse como la típica declaración de principios de un

---

(1) Por eso se ha afirmado que existen dos posibilidades en la construcción de principios: teoría descriptiva y aproximación inductiva y teoría normativa con aproximación deductiva. Vid. REY, F. "Developpements recents...", op. cit. pags. 8 y 10.

organismo profesional que buscando la homogeneidad entre -- sus miembros, se ve obligado a trazar un entramado conceptual para los estándares emitidos, sin conseguir olvidar la general aceptación. U.E.C e I.A.S.C. son las más importantes manifestaciones de la armonización internacional no vinculante que, al abarcar una amplia base de destinatarios en sus declaraciones, han de quedarse en un mayor nivel de abstracción. Por último, la elaboración de la A.E.C.A. es el primer intento en nuestro país, circunstancia que justifica sobradamente su elección.

En el capítulo 15, bajo la denominación de "Construcciones inductivas no estrictamente profesionales" se presentan los trabajos de Sanders, Hatfield y More (1938) y de Paul Grady. La inclusión del primero de ellos es la más clara transgresión de la filosofía heurística del subprograma lógico por nuestra parte, pues su localización mas adecuada podía ser el periodo de la aceptación generalizada. Sin embargo puede ser útil para poner de manifiesto la medida en que algunas declaraciones o construcciones no se apartan en exceso de aquella forma de razonar, aun cuando hayan sido confeccionadas en un periodo posterior.

Por último, el capítulo 16 recoge los intentos deductivos de Moonitz y Sprouse y Moonitz en los Accounting Research Studies números 1 y 3, trabajos que, como hemos indicado, son el motor inicial del subprograma lógico, aunque el mismo se haya apartado considerablemente de este enfoque inicial.

Una última consideración: los comentarios y críticas que se vierten al presentar los diferentes intentos deben considerarse más bien juicios acerca de su posible validez como interpretaciones de una teoría general destinada a -- guiar la práctica y no como calificaciones referidas a intentos de construir tal teoría general propiamente dicha.

LA DECLARACION N° 4 DEL  
ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD

GESTACION, PROPOSITO Y CARACTERISTICAS GENERALES

Como ha podido comprobarse en capítulos anteriores, la necesidad de establecer una estructura formal para la disciplina contable fue un deseo temprano para la doctrina, que llegó también a las organizaciones profesionales, aunque con un cierto retraso y por caminos diferentes. -- Muestra de esta inquietud en el A.I.C.P.A. es la creación de su programa de investigación que tuvo un importante papel en el desarrollo de la teoría de la contabilidad. Sin embargo, los Accounting Research Study nunca constituyeron declaraciones del A.P.B., ni tampoco se apoyó en ellos en manera alguna en sus emisiones de principios.

A pesar de los ARS de Moonitz y Sprouse y Moonitz o tal vez precisamente por ellos, el A.P.B. se vió en la textura de emitir su propia elaboración del cuerpo de conocimientos contables. A esta necesidad no fue ajena la influencia de los trabajos de la American Accounting Association así como otras construcciones del momento. Un Comité especial creado al respecto en 1965 señalaba la nece

sidad de que el A.P.B.: pusiera de manifiesto su punto de vista acerca de los propósitos y limitaciones de los esta dos financieros; definiera los conceptos básicos; hiciera una declaración concreta de principios, definiera algunas frases tales como "present fairly" y "general accounting accepted principles" y estableciera una definición de los términos fundamentales que emplea la profesión (2).

Desde ese momento, inmediatamente posterior a la pu blicación por la Research División del ARS n° 7 de Grady (3), el Board comenzó la elaboración de su documento bási co (4) que vió la luz en 1970, tras casi cinco años de -- trabajos previos (5).

Para cumplir sus propósitos y según se indica en su propio texto, la declaración

- discute la naturaleza de la contabilidad financie ra, las fuerzas del entorno que influyen en la -- misma y su potencial y sus limitaciones en el su- ministro de información util,

---

(2) Vid. A.I.C.P.A.: "Summary of the Report of the Special Committee on Opinions of the Accounting Principles Board". J.O.A. Junio, 1965, pág. 12.

(3) GRADY, P.: "Inventory ..." Op. cit.

(4) A.I.C.P.A.: "The Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprises". Statement n° 4. A.I.C.P.A. New York, 1970.

(5) Vid. LUPER, O. y ROSENFELD, P.: "The APB Statement ..." Op. cit. pág. 46. Oral Luper fue Chairman del A.I.C.P.A. Accounting Prin ciples Committee for the Statement n° 4.

- expone los objetivos de la contabilidad financiera y de los estados financieros, y
- presenta una descripción de los principios de contabilidad generalmente aceptados (6).

Tras una introducción de carácter general, el capítulo segundo de los nueve que comprende la declaración es un resumen de su contenido: entorno de la contabilidad financiera (Cap. 3), objetivos de la misma y de los estados financieros (Cap. 4), rasgos básicos y elementos de la contabilidad (Cap. 5), principios fundamentales (Cap. 6), principios operativos (Cap. 7), principios detallados (Cap. 8) (7) y futuro de la contabilidad (Cap. 9). Además en este segundo capítulo se discute la naturaleza de los principios de contabilidad generalmente aceptados, a la que se vuelve a hacer referencia en el capítulo noveno.

Dos grandes partes pueden distinguirse, por lo tanto, en el Statement del APB. La primera, que comprende sus cinco capítulos iniciales es un intento de fundamentación racional de los conceptos contables. La segunda, eminentemente pragmática, se ocupa de relacionar los denominados principios de contabilidad generalmente aceptados en los tres niveles enunciados: fundamentales, operativos y detallados.

---

(6) A.I.C.P.A.: "The Basic ..." Op. cit., pág. 1.

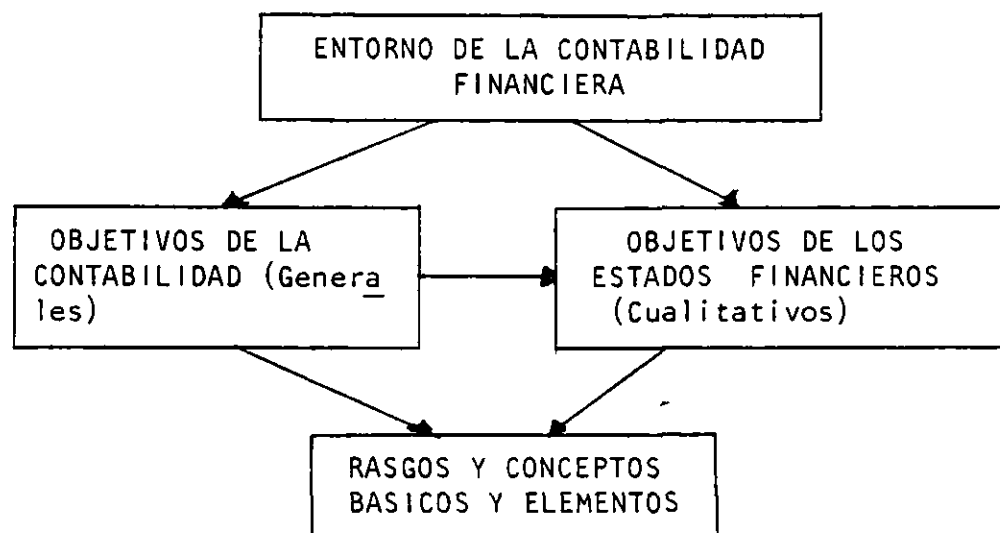
(7) Basic features and basic elements, pervasive principles, broad operating principles y detailed principles, respectivamente.



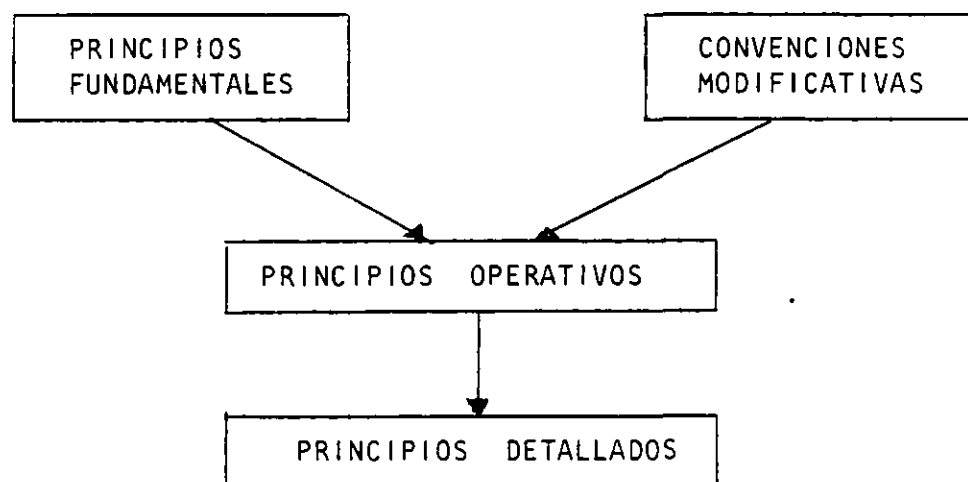
CUADRO NUM. 12

ESTRUCTURA DEL APB Nº 4 DEL AICPA

I



II



No existe conexión alguna entre I y II

El conjunto intenta establecer un entramado contable básico en el que pudieran contemplarse las declaraciones del A.P.B., en lugar de aparecer de forma aislada e inconexa (8); en realidad el logro del Board estriba en haber presentado una lista aproximativa de los principios de contabilidad generalmente aceptados más que en haber descrito su naturaleza desde un punto de vista metodológico. Se intenta explicar qué son, pero básicamente se consigue tan sólo enumerarlos por la vía pragmática, sin vinculación alguna con los fundamentos básicos contenidos en la primera parte, ni con los objetivos que pretenden.

Los dos grandes bloques apuntados responden a los propósitos evolutivo y educacional, respectivamente, que se fija la propia declaración (9). La segunda intención pretende suministrar las bases para mejorar la comprensión de la contabilidad financiera, mientras que desde un punto de vista evolutivo se tratan de enunciar los fundamentos para su desarrollo futuro. La primera parte, que se autodenomina evolutiva, destinada a presentar el entramado básico de la teoría contable utiliza material preexistente, fundamentalmente de los ARS previos y de la A.A.A., resultando un cuerpo del que no están ausentes elementos normativos aunque predomine su carácter descriptivo (10). En

---

(8) Cfr. LUPER, O. y ROSENFELD, P.: "The A.P.B. Statement ..." Op. cit., pág. 46.

(9) Vid. pág. 1, párrafo 2.

(10) Vid. Mc. DONALD, D.: "Comparative ..." Op. cit., pág. 55.

cambio, como reconoce la propia declaración, su segunda parte, dedicada a los principios contables, es eminentemente pragmática. Los principios de contabilidad generalmente -- aceptados, se afirma, están basados principalmente en la - observación de la práctica contable, por lo que no se derivan formalmente de los objetivos y de los conceptos básicos de la contabilidad financiera (11). Se trata únicamente de los principios que en opinión del Board se aceptan - en la práctica del momento en que se produce la declara- - ción (12). No deja de sorprender entonces que se presente una primera parte conceptual, que después no se utiliza deductivamente, ni procede estrictamente de la práctica por inducción. Ambos bloques no encuentran, por tanto, apenas - apoyo mutuo, pudiendo incluso detectarse alguna contradic- ción, en especial derivada de la utilización a ultranza de la general aceptación, como veremos más adelante.

Otro punto de interés es que el "Basic Concepts", ocupándose de definir y relacionar los principios de contabi- lidad generalmente aceptados, no forma parte de los mismos. Esta afirmación, que puede aparecer a primera vista como - un juego de palabras, descansa en el aserto del propio Co- mité, en el sentido de que los principios contenidos en la declaración no se aprueban oficialmente por el Board, ex-

---

(11) Párrafo 3, pág. 2.

(12) Párrafo 4, pág. 2.

cepto en el caso de que algunos hubieran sido incluidos como tales con el carácter de general aceptación en declaraciones anteriores (13). Recuérdese a este respecto que la condición para que un principio tenga el carácter de generalmente aceptado se apoya en el soporte de autoridad que concede el Board a algunas de sus manifestaciones, soporte que en este caso no se confiere al Statement nº 4, de idéntica manera que se hiciera con los Accounting Research Studies.

Como ya hemos indicado, desde el punto de vista profesional el "Basic Concepts" tiene el indudable mérito de presentar un listado de principios de contabilidad generalmente aceptados, término que nadie puede describir exactamente, pero cuya transgresión se penaliza (14); sin embargo, doctrinalmente está en situación netamente inferior a sus antecesores, los estudios de Moonitz, Sprouse y Moonitz y de la American Accounting Association. Hay que señalar - el número escaso de comentarios que suscitó en la literatura especializada (15), hecho que tal vez denota un cierto excepticismo en torno a una nueva declaración de princi-

---

(13) Ibidem.

(14) IJIRI, Y.: "Critique of the A.P.B. Fundamentals Statement". J.O. A., noviembre de 1971, pág. 43.

(15) Entre los que pueden citarse, además del mencionado en la nota anterior, los siguientes: SCHATTKE, R.W.: "An Analysis of Accounting Principles Board Statement nº 4". A.R. Vol. XLVII, nº 2, -- abril, 1972. STAUBUS, G.J.: "An Analysis of A.P.B. Statement nº 4". J.O.A. Febrero, 1972. VATTER, W.J.: "The State of the Art". AB. Vol. 8, nº 1, 1972.

pios, en el sentido de entramado conceptual y soporte de la práctica. No obstante puede decirse que esa misma práctica considera vigente el conjunto de sus reglas, al que hace referencia con frecuencia tanto en textos doctrinales como profesionales (16).

Por otro lado hay que señalar que el texto del State ment se aprobó con un solo voto en contra; he aquí la expresiva argumentación del voto disidente: mediante el resu men de una amplia variedad de costumbres y prácticas, algu nas de las cuales necesitan ser cambiadas y mejoradas ... esta declaración crea un obstáculo importante que puede im pedir considerablemente los esfuerzos para establecer prin cipios solidamente fundamentados (17). Quizás sea válida la opinión de Vatter cuando afirma que la comparación del Statement con el trabajo de Sanders, Hatfield y More de -- 1938 pone de manifiesto muy poco avance en la práctica con table desde aquella fecha (18).

---

(16) Vid. la recopilación A.I.C.P.A.: "Professional Standards Accounting current texts as of July 1, 1979". A.I.C.P.A.. New York, 1979.

(17) Recogido por IJIRI, Y.: "Critique of the A.P.B. ..." Op. cit., pág. 43.

(18) VATTER, W.J.: "The State ..." Op. cit., pág. 90.

## EL CONCEPTO DE CONTABILIDAD

El capítulo tercero, que se destina a estudiar el marco económico en que se desenvuelve la contabilidad, comienza con una definición de la misma, cuyo tenor literal es el siguiente: Es una actividad de servicio. Su función consiste en suministrar información cuantitativa, básicamente de naturaleza financiera, acerca de las entidades económicas, es decir, en la elección racional de soluciones entre opciones alternativas.

La definición pone, por tanto, su énfasis en el proceso decisonal, al igual que sus predecesores, en especial la declaración de la American Accounting Association de 1966. Por otro lado destaca la inclusión del término "cuantitativa", que permite la introducción de información no monetaria (19) así como el hecho de que no se circunscriba estrictamente al ámbito financiero. La comparación de esta redacción con la contenida en el Accounting Terminology Bulletin nº 1 de 1941, que no había sido reformulada, pone de manifiesto el profundo cambio experimentado en los treinta años que median entre ambas declaraciones (20): la contabilidad -se definía entonces- es -

---

(19) Vid. IJIRI, Y.: "Critique ..." Op. cit., pág. 45.

(20) Ibidem.

el arte de registrar clasificar y compendiar, de manera significativa y en términos monetarios, las transacciones y hechos de carácter financiero, interpretando los resultados obtenidos.

Sin embargo, algún autor ha puesto de manifiesto en esta definición el tratamiento por igual de todos los usuarios, para los que se presumen necesidades similares, cuando la literatura reconoce que no es así, aunque no se hayan ofrecido alternativas viables (21). No parece, por tanto que se cumpla el objetivo evolutivo previsto, ya que el A.P.B. se ocupa más de delimitar lo que la Contabilidad es hoy, que de establecer cauces para su desarrollo futuro -- (22).

### LOS OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA

Tras el análisis del entorno económico que se realiza de forma descriptiva y sin formular postulado alguno, - el Statement dedica su capítulo cuarto a la definición de los objetivos de la contabilidad financiera y de los estados financieros, para los que se establecen dos niveles: -

---

(21) SCHATTKE, R.W.: "An Analysis ..." Op. cit., pág. 236.

(22) IJIRI, Y.: "Critique ..." Op. cit., pág. 45.

objetivos generales y objetivos cualitativos (23). Los primeros se encaminan a conseguir la presentación razonable - ("present fairly") de conformidad con los principios de -- contabilidad generalmente aceptados, de la posición financiera, resultados y otros cambios producidos en dicha situación (24), de manera independiente al contenido de los principios en un momento dado, expresión que no deja de -- ser algo circular, pero que puede explicarse si se considera que la primera mención a los principios se refiere a su contenido en un momento determinado, que se concibe como cambiante. De ahí que los objetivos generales tengan como propósito marcar la dirección en que han de desarrollarse los principios (25).

A pesar de que alguna opinión haya sostenido que el capítulo dedicado a los objetivos de la contabilidad es el más normativo del Statement (26), sus definiciones no trascienden en exceso el estado actual de nuestra disciplina - (27), por lo que más que proponer soluciones directamente aplicables, la declaración plantea problemas todavía sin - respuesta, como reconocen sus autores (28).

---

(23) La alusión en el párrafo 75, pág. 32 a objetivos particulares es, sin género de dudas, un error de transcripción.

(24) Párrafo 75, pág. 32.

(25) Párrafo 76, pág. 33.

(26) SCHATKE, R.W.: "An Analysis ..." Op. cit., pág. 238.

(27) Cfr. IJIRI, Y.: "Critique ..." Op. cit., pág. 47.

(28) LUPER, O. y ROSENFELD, P.: "The A.P.B. Statement ..." Op. cit. pág. 49.



Los objetivos cualitativos tienen por misión delimitar las propiedades de la información contable para que sea útil. A tal fin se definen los de relevancia, claridad, verificabilidad, imparcialidad, oportunidad, comparabilidad e integridad (29). Al mismo tiempo se vinculan estos objetivos con la realidad de los estados financieros, cuya elevación pretenden (30). Con respecto a esta última propiedad se hace una mención digna de ser tenida en cuenta: la responsabilidad por la realidad de los estados financieros descansa en sus administradores. Esta responsabilidad puede descargarse aplicando los principios de contabilidad generalmente aceptados que sean apropiados a las circunstancias de la empresa, manteniendo sistemas efectivos de contabilidad y control interno y, asimismo, preparando adecuadamente los estados financieros (31). Desde luego, la cuestión no puede quedar más indeterminada, pues ¿cuáles son los principios más adecuados a las circunstancias? -- ¿Qué debe de entenderse por una preparación adecuada de los estados financieros?.

La declaración se plantea también la posible jerarquía entre estos requisitos -objetivos cualitativos- de la información contable (32), afirmando que es difícil compaginar un alto grado de relevancia con un nivel adecuado de

---

(29) Párrafo 87, pág. 36. Relevance, understandability, verifiability, neutrality, timeliness, comparability and completeness.

(30) Párrafo 107, pág. 41.

(31) Párrafo 108, pág. 41.

(32) Párrafo 111, pág. 42.

oportunidad en el tiempo. Sin indicar posibles criterios de solución para estos casos, el Statement refuerza la importancia de la comparabilidad al afirmar que este objetivo debe de situarse entre los fundamentales, con el fin de estrechar las áreas de divergencias en la práctica contable no justificadas por diferencias en circunstancias - externas.

### LOS RASGOS Y CONCEPTOS BASICOS DE LA CONTABILIDAD

Partiendo de la realidad observada y apoyándose en los conceptos definidos en el entorno, el A.P.B. elabora en su declaración una lista de rasgos básicos de la contabilidad -no de su entorno (33)-, de carácter fundamentalmente descriptivo, en los que la disciplina se muestra - tal y como es: los conceptos básicos se obtienen por observación de las ideas subyacentes en la naturaleza de la contabilidad y de su entorno (34).

Su función en el esquema conceptual del Accounting Principles Board es servir de nexo de unión entre el medio económico y los objetivos de la información financie-

---

(33) Vid. Mc. DONALD, D.: "Comparative ..." Op. cit., pág. 54.

(34) LUPER, O. y ROSENFELD, P.: "The A.P.B. Statement ..." Op. cit. pág. 47.

ra por un lado, y los principios contables por otro (35), aunque luego éstos no se apoyen en aquéllos. Además, dada la falta de nexo secuencial entre principios y elementos conceptuales, el Board afirma que la lista de rasgos básicos que presenta puede servir como fundamento a otros principios diferentes, basados en las mismas características del entorno (36). No dudamos de esta afirmación en un planteamiento general a la luz de la lógica, cuyos argumentos, partiendo de un mismo punto, pueden llevarnos a conclusiones diferentes según las distintas direcciones tomadas en función de objetivos o hipótesis instrumentales. Sin embargo, en el caso del Statement la afirmación pone de manifiesto una vez más la poca consistencia del método inductivo utilizado, a la vez que sale al paso de posibles críticas a los principios contables enumerados, que pudieran incluso encontrar argumentos de apoyo en la parte conceptual de la declaración que nos ocupa.

Los rasgos básicos, que son el reflejo en el proceso contable del entorno en que el mismo se desenvuelve (37), son los siguientes:

- 1.- Entidad contable: la atención de la contabilidad financiera se centra en las actividades económicas de las unidades individuales.

---

(35) Ibidem, pág. 49.

(36) Párrafo 114, pág. 44.

(37) LUPER, O. y ROSENFELD, P.: "The A.P.B. Statement ..." Op. cit. pág. 49.

oportunidad en el tiempo. Sin indicar posibles criterios de solución para estos casos, el Statement refuerza la importancia de la comparabilidad al afirmar que este objetivo debe de situarse entre los fundamentales, con el fin de estrechar las áreas de divergencias en la práctica contable no justificadas por diferencias en circunstancias - externas.

### LOS RASGOS Y CONCEPTOS BASICOS DE LA CONTABILIDAD

Partiendo de la realidad observada y apoyándose en los conceptos definidos en el entorno, el A.P.B. elabora en su declaración una lista de rasgos básicos de la contabilidad -no de su entorno (33)-, de carácter fundamentalmente descriptivo, en los que la disciplina se muestra - tal y como es: los conceptos básicos se obtienen por observación de las ideas subyacentes en la naturaleza de la contabilidad y de su entorno (34).

Su función en el esquema conceptual del Accounting Principles Board es servir de nexo de unión entre el medio económico y los objetivos de la información financie-

---

(33) Vid. Mc. DONALD, D.: "Comparative ..." Op. cit., pág. 54.

(34) LUPER, O. y ROSENFELD, P.: "The A.P.B. Statement ..." Op. cit. pág. 47.

ra por un lado, y los principios contables por otro (35), aunque luego éstos no se apoyen en aquéllos. Además, dada la falta de nexo secuencial entre principios y elementos conceptuales, el Board afirma que la lista de rasgos básicos que presenta puede servir como fundamento a otros principios diferentes, basados en las mismas características del entorno (36). No dudamos de esta afirmación en un planteamiento general a la luz de la lógica, cuyos argumentos, partiendo de un mismo punto, pueden llevarnos a conclusiones diferentes según las distintas direcciones tomadas en función de objetivos o hipótesis instrumentales. Sin embargo, en el caso del Statement la afirmación pone de manifiesto una vez más la poca consistencia del método inductivo utilizado, a la vez que sale al paso de posibles críticas a los principios contables enumerados, que pudieran incluso encontrar argumentos de apoyo en la parte conceptual de la declaración que nos ocupa.

Los rasgos básicos, que son el reflejo en el proceso contable del entorno en que el mismo se desenvuelve (37), son los siguientes:

- 1.- Entidad contable: la atención de la contabilidad financiera se centra en las actividades económicas de las unidades individuales.

---

(35) Ibidem, pág. 49.

(36) Párrafo 114, pág. 44.

(37) LUPER, O. y ROSENFELD, P.: "The A.P.B. Statement ..." Op. cit. pág. 49.

- 2.- Empresa en marcha: generalmente se presume la continuidad en las operaciones de la entidad, salvo evidencia de lo contrario.
- 3.- Medida de los recursos económicos y de las obligaciones: la contabilidad financiera tiene como principal objeto la medida de los recursos económicos y de las obligaciones, así como de sus cambios.
- 4.- Períodos de tiempo: la contabilidad financiera presenta información acerca de las actividades realizadas en períodos de tiempo relativamente cortos.
- 5.- Medida en términos monetarios: la contabilidad financiera realiza sus mediciones en términos monetarios.
- 6.- Devengo: la determinación del resultado periódico y de la situación financiera depende de la medición de los recursos no monetarios y de las obligaciones.
- 7.- Precios de intercambio: las mediciones de la contabilidad financiera se basan principalmente en precios de intercambio.
- 8.- Aproximación: en las distribuciones que exige la contabilidad financiera, las aproximaciones son inevitables.
- 9.- Juicio: la contabilidad financiera requiere un juicio competente.
- 10.- Información financiera para fines generales: la contabilidad financiera presenta información financiera para fines generales.
- 11.- Relación entre los estados financieros fundamentales: los estados relativos a la situación financiera y a sus cambios están relacionados estrechamente.

12.- Forma versus fondo: la contabilidad financiera hace hincapié en la forma económica de los hechos, aun cuando la forma legal pueda diferir de aquella y sugiera tratamientos distintos.

13.- Materialidad: la información financiera se refiere únicamente a información relevante.

### CONCEPTOS BASICOS

Junto a los rasgos que acaban de enumerarse, el State ment del A.P.B. define seis conceptos o elementos básicos de la contabilidad financiera: activos, pasivos ajenos, recursos propios, ingresos, gastos y beneficio neto. Estos elementos se determinan en base a la interrelación entre los conceptos definidos en el entorno (recursos económicos, obligaciones y eventos que ocasionan cambios en los mismos, principalmente) y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en una construcción que ha sido criticada por circular e impropia. Así, por ejemplo, los activos se definen de la siguiente manera: recursos económicos de una empresa, que se reconocen contablemente y se valoran de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. También incluyen ciertas cargas diferidas que no son recursos, pero que se reconocen y valoran de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (38).

---

(38) Párrafo 132, págs. 49 y 50.

Parece, de acuerdo con un comentario crítico al respecto (39), que los términos básicos de la contabilidad, - que le vienen dados desde el entorno, pudieran definirse - mediante el consenso de sus profesionales. Desde una posición más metodológica (40) puede cuestionarse la viabilidad de definir un término en base a los principios contables, sin haber especificado previamente las características necesarias para identificar aquellos elementos y, en consecuencia, determinar qué principios son los aplicables. Aunque también habrá que afirmar que, queramoslo o no, la práctica contable influye, sino tanto en la definición, sí, al menos, en el tratamiento que haya de darse a aquéllos - términos básicos, por lo que la única solución posible estriba en alentar un proceso evolutivo de los principios de contabilidad generalmente aceptados (41). En este mismo -- sentido, la propia declaración reconoce que los principios están sujetos a cambios, como también lo está su entorno, por lo que los conceptos definidos pueden ser susceptibles de alteraciones (42).

En resumen y como síntesis de las críticas a las definiciones del A.P.B., cabe afirmar que si el objeto material

---

(39) SCHATTKE, R.W.: "An Analysis ..." Op. cit., pág. 239.

(40) Mc. DONALD, D.: "Comparative ..." Op. cit., pág. 58.

(41) Cfr. SCHATTKE, R.W.: "An Analysis ..." Op. cit.

(42) Cfr. párrafo 131, pág. 49.



de la disciplina contable le viene dado, el objeto formal - no debe de analizarse a la luz del consenso profesional con respecto a las prácticas en uso, sino desde posiciones normativas que determinen el deber ser de tal objeto formal.

### LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Es en esta segunda parte, como ya hemos indicado, donde de forma más evidente se plasma el pragmatismo de la declaración, al definirse los principios de contabilidad generalmente aceptados como un conjunto de convenciones profesionales: los principios suponen el consenso, en un momento dado, acerca de (43)

- los recursos económicos y obligaciones que deben de ser registrados como activos y pasivos ajenos,
- los cambios en los mismos que deben de ser registrados,
- cuándo deben de serlo,
- cómo deben de ser valorados activos y pasivos y sus cambios,
- qué información debe de presentarse,

---

(43) Vid. párrafo 27.

- cómo debe de presentarse, y

- qué estados financieros deben de ser preparados.

Más adelante (44) se insiste en el concepto, afirmándose que, dado que los principios radican en el consenso, - dependen de nociones tales como "general aceptación" y "soporte de autoridad sustancial" que no se definen concretamente. Semánticamente ésta afirmación traslada el problema hacia otros términos que por su parte quedan sin concretar. Parece que la profesión contable deba estar condenada a no tener una idea clara acerca del contenido y significado de los principios de contabilidad generalmente aceptados, ya que como se pregunta Vatter (45), si la general aceptación no puede definirse con precisión, ¿cómo puede ser descubierto un principio de contabilidad generalmente aceptado? y en el peor de los casos, ¿cómo puede dilucidarse que un principio no es generalmente aceptado?.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados se dividen, según el Board, en tres niveles (46): fundamentales, operativos y detallados. Los primeros son pocos en número y básicos en su naturaleza; los operativos regidos

---

(44) Párrafo 137.

(45) VATTER, W.J.: "The State ..." Op. cit., pág. 80.

(46) En distinción confusa y a veces arbitraria. Cfr. SCHATTKE, R.W.: "An Analysis ..." Op. cit., pág. 240.

por los fundamentales, son más numerosos y más específicos, sirviendo de guía para la aplicación de los detallados que, por su parte, determinan la ejecución de los dos anteriores niveles (47).

### LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES

Constituyen la base del proceso contable, representando la actitud que toma la práctica ante el reconocimiento y medida de los hechos que afectan a la situación financiera y a los resultados de las operaciones empresariales (48). - Son los siguientes:

P.1 Registro inicial de activos y pasivos: Generalmente el registro inicial de los activos y pasivos se basa en los -- acontecimientos a través de los cuales la empresa adquiere recursos de otras entidades o incurre en obligaciones con ellas. Los activos y pasivos se miden de acuerdo con los - precios de intercambio a los que han tenido lugar las tran-- sacciones.

P.2 Realización: Los ingresos generalmente se reconocen cuando ocurren las dos condiciones siguientes: 1) el proceso de - ganancia se completa o está virtualmente completo y 2) tie-- ne lugar un intercambio.

---

(47) LUPER, O. y ROSENFELD, P.: "The A.P.B. Statement ..." Op. cit., pág. 50.

(48) Ibidem.

P.3 Asociación de causa y efecto: Algunos costes se reconocen como gastos en base a una presunción de asociación directa con ingresos específicos.

P.4 Distribución sistemática y racional: En ausencia de medio directo para vincular causa y efecto, algunos costes se asocian con los ingresos de períodos específicos al objeto de efectuar una distribución sistemática y racional de los costes entre los períodos de los que proceden los beneficios.

P.5 Reconocimiento inmediato: Algunos costes se asocian como gastos con el período contable actual porque: 1) los costes incurridos durante el período no proporcionan beneficios futuros apreciables; 2) los costes registrados como activos en períodos anteriores ya no suministran beneficios futuros apreciables, o 3) la distribución de costes en base a la asociación con los ingresos o entre varios períodos, se considera como no válida para servir a propósitos útiles.

P.6 Unidad de medida: El dolar es la unidad de medida de la contabilidad financiera en los Estados Unidos. Los cambios en su capacidad adquisitiva no se reconocen en los estados financieros básicos.

Pocos comentarios sugiere este conjunto de principios, como no sea su poca clara delimitación con los conceptos básicos y con las convenciones modificativas que siguen a continuación. El último de ellos queda claramente distanciado de los restantes en cuanto a su naturaleza, ya que los primeros pueden englobarse dentro de lo que habitualmente se conoce bajo la denominación de "matching concept", elemento que podría ser identificado con la problemática de la impu-

tación. Todos ellos ponen de manifiesto la relatividad de este proceso contable, que todavía está lejos de poder ser enunciado con precisión científica: se opera sobre bases - presuntas de relación entre causa y efecto y se intenta - una distribución racional de los costes a lo largo de varios períodos (49). El enunciado de la unidad de medida es, sin duda, el más descriptivo de todos ellos.

### LAS CONVENCIONES MODIFICATIVAS

Junto a los principios fundamentales se enuncian tres restricciones, bajo la denominación de convenciones modificativas, causantes de alteraciones bajo ciertas circunstancias en la aplicación de los principios fundamentales. Su aparición se debe a que una rígida adhesión a aquellos podría producir resultados no deseables, dar lugar a la exclusión en los estados financieros de ciertos hechos de interés o, por último, hacer impracticable la aplicación de los principios fundamentales en determinados momentos. Se trata, en consecuencia, de la traslación del criterio colectivo de la profesión a casos concretos, en los que actúa el juicio individual guiado por aquél. El A.P.B. cita tres convenios modificativos principales, los cuales se -- presentan más con ejemplos que con definiciones concretas:

---

(49) Cfr. SCHATKE, R.W.: "An Analysis ..." Op. cit., pág. 240.

Política conservadora: Frecuentemente los activos y pasivos se valoran en un contexto de incertidumbre significativa. Históricamente administradores, inversores y contables han preferido, por lo general, que los posibles errores de valoración produjeran infravaloraciones antes que sobrevaloraciones de activos y beneficios. Esta práctica conduce a la convención del conservatismo, que se manifiesta en reglas adoptadas por la profesión en su conjunto tales como las que indican que las existencias deben registrarse al menor valor entre el coste o el precio de mercado o la de que deben reconocerse las pérdidas acumuladas en compromisos firmes de compras de existencias. Estas reglas tienen como resultado la presentación del beneficio y de los activos por importes menores que los resultantes de aplicar los principios fundamentales.

Preeminencia del beneficio: En el siglo pasado, los hombres de negocios, los usuarios de los estados financieros y los contables tuvieron tendencia creciente a prestar mayor importancia a la cifra del beneficio neto, de tal manera que en los últimos años el estado de pérdidas y ganancias se contempla como el más importante de los estados financieros. Esta situación hace que en ocasiones la profesión adopte principios tendentes a aumentar la utilidad del estado de pérdidas y ganancias, prescindiendo de sus efectos en el balance o en otros estados financieros. Por ejemplo, el método LIFO de valoración de existencias puede ocasionar en balance importes para las existencias más próximos a precios de mercado de períodos anteriores en el tiempo. Sin embargo, el criterio LIFO suele apoyarse en que produce para el coste de ventas un importe más próximo a los precios actuales.

Aplicación del criterio de la profesión en conjunto: En ocasiones la estricta observancia de los principios fundamentales produce resultados que se consideran por la profesión contable en su conjunto como no razonables en unas

determinadas circunstancias e incluso como engañosos. Los contables realizan su trabajo con un bagaje de conocimientos y de experiencia. El criterio que proporciona este bagaje debe de usarse para modificar los tratamientos contables cuando la aplicación estricta de los principios fundamentales conduzca a resultados que no parezcan razonables a la profesión en conjunto. Así, por ejemplo, la excepción al principio de realización en los contratos de construcción a largo plazo se justifica en parte porque la adhesión estricta al reconocimiento en el momento de la venta produce resultados que pueden considerarse como no razonables. El criterio de la profesión mantiene en este caso que el beneficio debe de reconocerse en la medida en que avance la construcción. De igual manera, el concepto más significativo del beneficio neto en el criterio de la profesión es el que incluye todos los ingresos y gastos registrados durante el período, excepto para determinadas partidas que pueden ser claramente identificadas bajo condiciones específicas. Los resultados extraordinarios se segregan del beneficio ordinario en tanto pueden distinguirse sus efectos. Análogamente, el eludir efectos indebidos en el beneficio neto de un período, se considera importante por la profesión en determinadas circunstancias. Por ejemplo, las pérdidas y ganancias actuariales reconocidas contablemente para las pensiones deben de ser periodificadas entre el ejercicio presente y los futuros.

Como puede apreciarse, es en las convenciones modificativas donde aparece con mayor énfasis la fuerza de la profesión como criterio de aceptación, por encima de cualquier consideración racional o de otra índole. El juicio de la profesión es el que sirve de referencia, de tal manera que también debe de actuar a nivel individual, en un proceso de socialización y de aprehensión de los valores -

grupales a todos los niveles. En estas circunstancias no parece fácil el cambio del ethos contable.

De las tres convenciones modificativas la última es la que más irregularidades pragmáticas puede amparar. Desde luego su filosofía impregna a las dos anteriores, conservatismo y énfasis sobre el beneficio, de tal manera que podrían haberse englobado en una sola: el criterio de la profesión por encima de todo. De acuerdo en que tal expresión pueda ser válida si el juicio contable se apoya en la razón pero, ¿es siempre así? ¿ha de comportarse siempre la práctica de la mejor manera posible?.

### LOS PRINCIPIOS OPERATIVOS

Como nexo de unión entre los principios fundamentales y los detallados, los principios operativos se apoyan en aquéllos y a su vez son desarrollados por éstos. Su misión es servir de guía para la selección, valoración y presentación de las diferentes operaciones de la contabilidad financiera (50) por lo que, dada su naturaleza, aparecen aún con

---

(50) Operaciones que, de acuerdo con el Statement son las siguientes:  
1.- Selección de hechos: los hechos han de ser identificados para su contabilización. No todos los hechos que afectan a los recursos económicos y a los pasivos ajenos se contabilizan cuando se producen. 2.- Análisis de los hechos: los hechos deben de analizarse para determinar sus efectos en la situación financiera de la empresa. 3.- Valoración de los efectos: los efectos de los he-



un relativo nivel de generalización. El conjunto de principios presentados se subdivide en dos grupos, según tengan por objeto el proceso de selección y medida o bien la presentación de estados financieros.

Los principios se plantean en forma amplia, contemplando a su vez aplicaciones más particularizadas. Dada la naturaleza de este trabajo nos limitaremos a presentar los principios operativos de primer nivel, sin sus subsecuentes aplicaciones.

#### Los principios operativos de selección y medida.-

##### Clasificación según los hechos a los que se aplican.

El primer conjunto de principios operativos, que hace referencia al proceso de selección y medida aparece clasificado según un doble criterio: de acuerdo con el tipo

---

...(pág. ant.) chos en la posición financiera de la empresa se valoran y se representan en importes monetarios. 4.- Clasificación de los efectos valorados: Los efectos se clasifican de -- acuerdo con los activos, pasivos ajenos, recursos propios, gastos o ingresos afectados. 5.- Registro de los efectos: Los efectos de los hechos económicos se registran en los respectivos -- activos, pasivos ajenos, recursos propios, gastos o ingresos -- afectados. 6.- Resumen de los cambios registrados: Los importes de los cambios registrados para cada partida de activos, pasivos ajenos, recursos propios, gastos o ingresos se resumen, -- agrupando los datos respectivos. 7.- Ajuste de los registros: - Con frecuencia se requieren nuevas valoraciones, datos adicionales, correcciones u otros ajustes después del registro, clasificación y resumen de los hechos. 8.- Comunicación de la información procesada: La información se comunica a los usuarios en forma de estados financieros.

de hechos a cuya contabilización se refieren y de acuerdo con sus efectos en los diversos elementos de la contabilidad financiera. Con respecto al primer punto, los distintos tipos de acontecimientos se agrupan de la siguiente manera:

I.- Acontecimientos externos

A.- Transferencias de recursos u obligaciones -  
a/o de otras entidades,

1.- intercambios (transferencias recíprocas)

2.- transferencias no recíprocas,

a.- entre una empresa y sus propietarios,

b.- entre una empresa y otras entidades no propietarias.

B.- Otros acontecimientos externos que no tienen el carácter de transferencias.

II.- Acontecimientos internos

A.- Producción

B.- Contingencias.

Para cada una de estas divisiones se presentan conjuntamente los principios de selección o registro (S) y de valoración (M):

I. Acontecimientos externos.

A.- Transferencias de recursos u obligaciones.

1.- Transferencias recíprocas.

S.1.- Registro de los intercambios: Los intercambios entre la empresa y otras entidades (empresas o individuos) se registran contablemente por lo general, cuando tiene lugar la transferencia de recursos u obligaciones o cuando se prestan los servicios correspondientes.

M.1.- Precio de intercambio: Los efectos de los intercambios sobre los activos, pasivos, ingresos y gastos se valoran a los precios establecidos en las transacciones.

2.- Transferencias no recíprocas.

S.2.- Registro de las entregas y retiradas de fondos de los propietarios: Las transferencias de activos y pasivos entre una empresa y sus propietarios, se registran en el momento en que tienen lugar.

M.2.- Valoración de las entregas y retiradas de fondos de los propietarios: Los incrementos en la participación de los propietarios normalmente se valoran: a) por el importe del efectivo recibido, b) por el valor actual de los derechos de cobro recibidos o de los pasivos cancelados o, c) por el valor razonable de los activos no monetarios recibidos (51). Las disminuciones en los recursos propios se valoran normalmente

---

(51) Que suele medirse con frecuencia por el valor razonable de las acciones emitidas.

por a) el montante pagado en efectivo, b) el im porte en cuentas de los activos no monetarios transferidos, o c) el valor actual de los pasivos en que haya incurrido.

S.3.- Registro de transferencias no recíprocas: Las transferencias no recíprocas con terceros no propietarios se registran cuando se adquieren los activos o cuando se producen o se descubren los pasivos.

M.3.- Valoración de las transferencias no recíprocas: Los activos no monetarios recibidos en transfe rencias no recíprocas con terceros no propieta rios se valorarán por sus importes razonables en la fecha en que se reciban. Los activos no monetarios entregados se contabilizan por lo ge neral por su valor razonable. Los pasivos acep tados se valoran por el importe a pagar, en oca siones descontado a su valor actual.

B.- Otros acontecimientos externos diferentes de transferencias de recursos u obligaciones.

S.4.- Acontecimientos externos favorables, generalmen- te no registrados, distintos de transferencias: Los acontecimientos externos que no constituyan transferencias y que incrementen los precios de mercado o la utilidad de los activos o que disminuyan los importes necesarios para cancelar los pasivos, no suelen registrarse cuando ocurren. Por el contrario sus efectos se reflejan normalmente cuando se producen intercambios pos teriores.

M.4.- Mantenimiento de los importes registrados: Los activos cuyos precios o utilidad aumenten a causa de hechos externos diferentes de transacciones se mantienen normalmente en los registros contables por sus importes iniciales, hasta que se produce la transacción. Los pasivos que como consecuencia de acontecimientos externos puedan saldarse por un importe menor al que figuren contabilizados, se mantienen por lo general en los registros por los importes iniciales hasta que sean cancelados.

S.5.- Acontecimientos externos desfavorables distintos de transferencias: Se registran algunos hechos externos distintos de transferencias, que disminuyen los precios de mercado o la utilidad de los activos o que aumentan los pasivos ajenos.

M.5.- Valoración de acontecimientos desfavorables: -- Los importes de aquellos activos para los que se contabilice su disminución del precio de mercado o de su utilidad, se ajustan al precio más bajo del mercado o coste recuperable que resulte del acontecimiento externo.

## II. Acontecimientos externos.

### A.- Producción.

S.6.- Registro de la producción: El beneficio añadido a los activos como consecuencia de la actividad interna dirigida a la obtención de lucro, generalmente no se registra en el momento de la producción. Por el contrario, los costes históricos o de adquisición, incluyendo los costes de pro-

ducción, se imputan a las diferentes categorías de activos o de gastos, a medida que los acontecimientos en la empresa indican que los bienes y servicios han sido utilizados, total o parcialmente en las operaciones de producción del período. Los costes que continúan figurando en las diferentes categorías de activos se deducen de los ingresos cuando los productos o servicios a los cuales se refieren sean vendidos en fecha posterior.

M.6.- Valoración de la producción: El beneficio originado en la producción no se mide, por lo general, en el momento de la producción. En cambio, los importes previamente registrados, costes de adquisición por lo general, se imputan o se distribuyen entre las categorías de activos o entre las actividades o períodos, de forma sistemática y racional.

#### B.- Contingencias.

S.7.- Contingencias: Los efectos de las contingencias se registran cuando ocurren o cuando se descubren.

M.7.- Valoración de las contingencias: Cuando ocurre o cuando se descubre una contingencia, el importe de los activos debe de rebajarse hasta su coste recuperable, registrándose la correspondiente pérdida.

Los principios operativos de selección y medida.-

Clasificación según sus efectos.

A continuación el Statement nº 4 presenta una reclasificación de los principios operativos de selección y medida de acuerdo con sus efectos en los elementos básicos de la contabilidad financiera, añadiéndose un primer principio que reconoce la dualidad de los hechos contables. Esta nueva lista de principios indica, en consecuencia, la variedad de hechos que afectan a activos, pasivos ajenos, recursos propios, gastos e ingresos y por exclusión, los acontecimientos que no afectan a aquellas rúbricas.

- E.1 Dualidad de efectos: Cada hecho registrado afecta al menos a dos partidas de los registros contables financieros. El sistema de partida doble para el registro se basa en este principio.
- E.2 Incrementos de activos: Proceden de 1) intercambios en los que se adquieren activos, 2) inversiones de activos por los accionistas en la empresa, 3) transferencias no recíprocas de activos a la empresa, por entidad diferente de sus accionistas, 4) imputación de los costes de producción a las diferentes categorías de activos y, -- ocasionalmente, incrementos en los importes de los activos productivos. Los incrementos de los activos rara vez proceden de hechos externos diferentes de transferencias.
- E.3 Disminuciones de activos: Proceden de 1) intercambios en los que se ceden activos, 2) entrega de activos por la empresa a sus propietarios, 3) transferencias no re-

cíprocas de activos a otras entidades diferentes a los propietarios, 4) algunos eventos exteriores diferentes de transferencias, que reducen el precio de mercado o la utilidad de los activos, 5) imputación o distribución de los costes incurridos en la producción y 6) -- contingencias.

E.4 Incrementos en los pasivos ajenos: 1) intercambios en los que se incurre en un pasivo, 2) transferencias entre la empresa y sus socios (reconocimiento del dividendo) y, 3) transferencias no recíprocas con entidades distintas de los propietarios, en las que se produzcan pasivos.

E.5 Decrementos en los pasivos: 1) intercambios en los que se reducen los pasivos, 2) transferencias entre una empresa y sus propietarios (conversión de deudas en capital) y 3) transferencias no recíprocas con otras entidades diferentes de los propietarios, en las que se reducen los pasivos (remisiones de deudas).

E.6 Incrementos en los pasivos propios: 1) inversiones en la empresa por sus propietarios, 2) resultado neto de todos los gastos e ingresos reconocidos en un período, y 3) transferencias no recíprocas de la empresa con -- otras diferentes de los propietarios (obsequios o donaciones).

E.7 Decrementos en los recursos propios: 1) transferencias de una empresa a sus propietarios y 2) pérdidas netas de un período.

E.8 Ingresos: Proviene principalmente de intercambios; -- ocasionalmente proceden de la producción y rara vez de transferencias no recíprocas y de hechos externos diferentes a transferencias.



E.9 Gastos: Proceden de 1) intercambios, 2) transferencias recíprocas con entidades diferentes de los propietarios 3) hechos externos diferentes a transferencias, 4) producción y 5) contingencias.

E.10 Efectos contables para activos y pasivos que no son recursos ni obligaciones: La contabilización de estos elementos resulta de aumentos y decrementos en activos y de aumentos y decrementos en pasivos ajenos. Sus efectos en la cuenta de resultados se limitan normalmente a ser aumentos o disminuciones de gastos.

### Principios operativos para la presentación de estados financieros

Constituye este grupo el tercer y último conjunto de los principios operativos cuya finalidad es regir la comunicación de la información presentada por el proceso contable. El A.P.B. los concibe como convencionales y sujetos a cambio, de la misma manera que los principios de selección y medida. Al mismo tiempo se señala su relación con los -- principios fundamentales y con los restantes operativos, - pero se afirma que no se derivan directamente de ellos, si no que están más directamente vinculados con los objetivos de la contabilidad financiera y de los estados financieros.

Estos principios son los siguientes:

- R.1 Estados financieros básicos: La información mínima requerida para presentar razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de una empresa de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados está constituida por un balance de situación, una cuenta de resultados, un estado de los cambios habidos en las reservas disponibles, un estado de origen y aplicación de fondos, información sobre cambios en otras categorías de recursos propios, descripción de las políticas y métodos contables, junto con las correspondientes notas informativas.
- R.2 Integridad del balance de situación: El balance de situación debe de incluir y describir adecuadamente todos los activos, recursos ajenos y tipos de participaciones de los propietarios, tal como se definen por -- los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- R.3 Integridad del estado de pérdidas y ganancias: El estado de pérdidas y ganancias de un período debe de incluir y describir adecuadamente todos los gastos e ingresos tal como se definen de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- R.4 Integridad del estado de origen y aplicación de fondos: El estado de origen y aplicación de fondos para un período debe de incluir y describir adecuadamente todos los aspectos importantes de las actividades financieras e inversoras de la compañía.
- R.5 Período contable: El período de tiempo básico para el que se presentan los estados financieros es de un año. Con frecuencia se presentan estados financieros provisionales para períodos inferiores a un año.
- R.6 Estados financieros consolidados: Se considera que los estados financieros consolidados son más significati-

vos que los estados individuales de las entidades que componen el grupo. Los estados financieros consolidados son normalmente necesarios para una presentación razonable de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados si una de las empresas de un grupo posee directa o indirectamente más -- del 50 % de las acciones con derecho a voto de las de más empresas.

- R.7 Valor teórico o contable: Las filiales no consolidadas y las inversiones que representen el cincuenta -- por ciento o menos de las acciones con derecho a voto de las empresas del grupo, siempre que el inversor -- tenga la posibilidad de ejercer una influencia significativa sobre las mismas, deben de presentarse de -- acuerdo con su valor teórico o contable.
- R.8 Conversión de operaciones en moneda extranjera: La información financiera relativa a operaciones con el extranjero de empresas americanas debe de convertirse - en dólares mediante el uso de procedimientos convencionales de conversión que suponen la utilización de tipos de cambio.
- R.9 Clasificación y segregación: Se presume que la presentación por separado de los componentes más importantes de los estados financieros hace la información más -- útil.
- R.10 Otras informaciones: Además de la clasificación de la información y de la presentación por separado de los datos, los estados financieros deben de mostrar toda la información necesaria para una presentación razonable de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La descripción de las políticas y métodos contables y las notas necesarias para una - adecuada presentación forman parte integrante de los estados financieros.

R.11 Forma de presentación de los estados financieros: No se considera que una forma particular de presentación de estados financieros sea más útil que otra para todos -- los propósitos, de tal manera que se utilizan diversos modelos.

R.12 Ganancias por acción: La información acerca de las ganancias por acción es más útil cuando se facilita conjuntamente con el beneficio neto y sus componentes, por lo que debe de ponerse de manifiesto en el estado de -- pérdidas y ganancias.

La presentación razonable de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados

Junto con los principios para la presentación de los estados financieros, el Statement nº 4 de la A.P.B. se ocupa de hacer algunas consideraciones acerca de un término -- habitual en los informes de auditoría: la presentación razonable (52), cuya definición, como se recordará, fue uno de los cometidos encargados al Comité elaborador del "Basic Concepts ..." que nos viene ocupando en el presente capítulo. En este punto también se pone de manifiesto la circularidad a la que conduce la general aceptación ya que, -- como no podía ser menos dado el esquema argumental del -- Board, la presentación razonable se apoya en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

---

(52) Present fairly.

La presentación razonable sirve de guía para la preparación de los estados financieros, siendo la referencia subjetiva con la que el auditor independiente juzga la -- propiedad de la información financiera. Los estados financieros ofrecen una presentación razonable de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados -se afirma textualmente- si se cumplen las siguientes condiciones:

- se han tenido en cuenta los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicables a las cirunstancias en el proceso de acumulación y procesamiento de la información contable,
- se han puesto de manifiesto adecuadamente los camubios entre un período y otro en los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados,
- la información recogida en los registros contables se refleja y describe adecuadamente en los estados financieros conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados,
- se alcanza un adecuado equilibrio entre las necesidades, a veces conflictivas, de informar sobre aspectos importantes de la situación financiera y de los resultados de las operaciones, de acuerdo con conceptos convencionales y de resumir la voluminosa información en un número limitado de epígrafes en los estados financieros y en notas explicativas.

## LOS PRINCIPIOS CONTABLES DETALLADOS Y LAS FUENTES DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

El capítulo 8 del Statement se dedica a debatir la naturaleza de este último escalón de los principios de contabilidad generalmente aceptados, que se definen como el - amplio cuerpo de prácticas y procedimientos que prescriben concretamente qué transacciones y qué otros hechos deben - de ser registrados, clasificados, agregados y-presentados. Son los instrumentos de aplicación de los principios fundamentales y operativos contemplados en secciones anteriores.

Además de la reiterada tendencia a la circularidad, puede descubrirse en estas afirmaciones algún punto contradictorio, como pone de manifiesto Mc Donald (53). Si los - principios detallados son simples descripciones de prácticas y procedimientos, no necesitan ser consistentes con -- las dos restantes categorías de principios, fundamentales y operativos. Pero, por otro lado, si los principios detallados se derivan de los operativos, no necesitan ser consistentes con las prácticas observadas. ¿Qué ocurrirá, se pregunta Mc Donald, cuando unas y otros no concuerden?.

La declaración no entra a enumerar los principios de tallados; se limita tan sólo a indicar las razones por -

---

(53) Mc DONALD, D.: "Comparative ..." Op. cit., pág. 58.

las que no se presenta tal listado y a realizar algunas -- consideraciones sobre la fuente de los principios de conta bilidad generalmente aceptados. En cuanto al primer punto, se aduce como razón básica para eludir el detalle de los - principios el hecho de estar sujetos a frecuente cambio, - que podría dejar pronto obsoleta una relación exhaustiva.

Las consideraciones acerca de los principios general mente aceptados no son sino un reflejo del complejo entramado de normas que dominan la práctica estadounidense. En primer lugar se afirma que las Opiniones del Accounting -- Principles Board y sus Accounting Research Bulletins son - las fuentes más autorizadas de los principios, aunque tanto unos como otras no constituyan una lista completa de -- los mismos que, en consecuencia, no puede ser presentada - en su totalidad.

En segundo lugar se cita a los pronunciamientos de - la Securities and Exchange Commission como importante fuen te de principios detallados en algunos aspectos, especialmente en cuanto a sus requerimientos de presentación a -- efectos de cotización bursátil, que tienen su influencia - en la práctica contable. En tercer lugar se mencionan las prácticas actuales sobre contabilización y presentación de estados financieros como otra importante fuente de principios detallados en las áreas no cubiertas por las Opiniones o por los A.R.S. del A.P.B.

A continuación se citan las publicaciones de otros institutos profesionales así como los estudios empíricos que muestran las prácticas predominantes en un momento dado. Las prácticas aisladas, no obstante, no deben de ser consideradas como autorizadas. Por último y con cierto carácter restrictivo, se citan los textos doctrinales y -- otros escritos como fuentes de principios contables, pero siempre con carácter supletorio en aquellas áreas no cubiertas por el A.P.B. Sin embargo, no todo texto o escrito puede ser considerado como autorizado. El consenso de un grupo de autores puede ser una buena indicación de la existencia de principios detallados no cubiertos por los pronunciamientos del A.P.B.



### BIBLIOGRAFIA CITADA

- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS: "Summary of the Report of the Special Committee on Opinions of the Accounting Principles Board". J.O.A., junio de 1965.
- "The Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises". Statement n° 4. New York, 1970
  - "Professional Standards. Accounting current texts as of July, 1, 1979" A.I.C.P.A. New York, 1979.
- Mc DONALD, D.L.: "Comparative Accounting Theory". Addison-Wesley publishing company. Massachusetts, 1972.
- GRADY, P.: "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises". A.R.S. n° 7. New York, 1965. Versión española del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- IJIRI, Y.: "Critique of the A.P.B. Fundamentals Statement". J.O.A., - Noviembre de 1971.
- LUPER, O.L. y ROSENFELD, P.: "The Statement of Basic Concepts and Principles". J.O.A. Enero de 1971.
- REY, F.: "Développements Récents de la Comptabilité. Théory et Pratique". Ed. du C.N.R.S. Entreprise Moderne d'Édition. Paris, 1979
- SCHATTKE, R.W.: "An Analysis of A.P.B. Statement n° 4". A.R. Vol. -- XLVII, abril de 1972.
- STAUBUS, G.J.: "An Analysis of A.P.B. Statement n° 4". J.O.A. Febrero de 1972.
- VATTER, W.J.: "The State of the Art" AB. Vol. 8, n° 1, 1972.



CAPITULO DECIMOCUARTO:

LAS DECLARACIONES DE ORGANISMOS PROFE-  
SIONALES (11). OTRAS MANIFESTACIONES



CAPITULO 14

LAS DECLARACIONES DE ORGANISMOS PROFESIONALES: OTRAS MANIFESTACIONES

LOS PRINCIPIOS BASICOS DE LA U.E.C.

Como ya hemos indicado en otro lugar, a partir de la creación y entrada en funcionamiento del International Accounting Standards Committee, la U.E.C. se plantea el carácter que deben de tener sus declaraciones, optando -- por imprimirlas un sentido normativo, de acuerdo con su -- objetivo estatutario de contribuir a la promoción y al -- perfeccionamiento de los métodos y de las doctrinas contables, mientras que se deja a la I.A.S.C. la función de -- ser compilador de prácticas en uso (1).

No obstante, el carácter normativo es más palpable en las declaraciones sobre auditoría que en las estrictamente contables. Así parece deducirse de los "principios, criterios o hipótesis generalmente admitidos" en base a -- los que deben de establecerse los estados financieros, -- que se definen en la Declaración sobre las recomendaciones de contabilidad y auditoría (2). En ella, aunque de --

---

(1) Vid. PERRIDON, L.: "La Cooperación ..." Op. cit., págs. 36 y 37.

(2) "Declaración sobre las recomendaciones de Contabilidad..." Op. cit. pág. 47.

forma muy poco extensiva se encuentran enumerados los principios de gestión continuada, continuidad, afectación de - gastos e ingresos y prudencia, en los siguientes términos:

- De una manera general, los estados financieros se refieren a una empresa en estado de actividad.
- Las bases para establecer las cuentas anuales de una empresa o de un grupo son semejantes para los elementos de la misma naturaleza. Dichas bases son uniformes de un ejercicio a -- otro.
- Se aplican a cada ejercicio las cargas y productos que le correspondan.
- Los estados financieros se establecen según el principio de prudencia en todos los casos de incertidumbre.

Insuficiente, desde luego, esta declaración de principios que incluso no cumple el objetivo fijado al omitir alguno de los generalmente admitidos. De mayor interés nos parece la recomendación final, en uno de cuyos puntos se - afirma que los estados financieros se preparan bajo la responsabilidad de la dirección de la empresa, lo que supone ... la apreciación del tratamiento contable que correspon- de mejor a una presentación fiel de la situación de la en- tidad (3)

---

(3) Idem, pág. 48.

## LA DECLARACION DE PRINCIPIOS DEL I.A.S.C.

La norma internacional número 1, emitida por el I.A.S.C. se ocupa de la "Publicidad de los métodos contables" (4). En ella se definen las convenciones contables básicas y los métodos contables, como soportes de la información financiera, a la vez que se establecen las reglas oportunas para su difusión. La norma subraya la trascendencia -- que tiene la publicación de convenciones y en especial de métodos, como soporte básico para que los usuarios de los estados financieros puedan emitir una opinión fundada.

El concepto de usuarios de la información contable es amplio en el I.A.S.C. Los estados financieros, se afirma, proporcionan informaciones para uso de diferentes personas en ellos interesados y de modo más particular para los accionistas o socios, para los acreedores (actuales y potenciales) y para los empleados. Entre las principales categorías de personas que pueden utilizar las informaciones contenidas en los estados financieros se puede citar a los proveedores, los clientes, los sindicatos, los analistas financieros, los estadísticos y los economistas, así como a las autoridades fiscales y administrativas.

---

(4) Entró en vigor el uno de enero de 1975.

Al objeto de facilitar el trabajo de interpretación de los estados financieros, el I.A.S.C. distingue entre convenciones contables y métodos concretos que pueden derivarse de las mismas. Teniendo en cuenta que dichos métodos pueden variar de una empresa a otra dentro de un mismo país y de un país a otro, se establecen dos importantes requisitos:

- la elección de los métodos a aplicar debe sustentarse en tres factores básicos, y
- la publicidad de esos métodos debe formar parte integrante de los estados financieros.

Convenciones y factores básicos a tener en cuenta en la aplicación de los métodos son, por lo tanto, los conceptos en que descansa el entramado conceptual del I.A.S.C.

Las convenciones contables básicas reconocidas por la I.A.S. nº 1 son:

- continuidad de la explotación
- permanencia de los métodos
- especialización de los ejercicios.

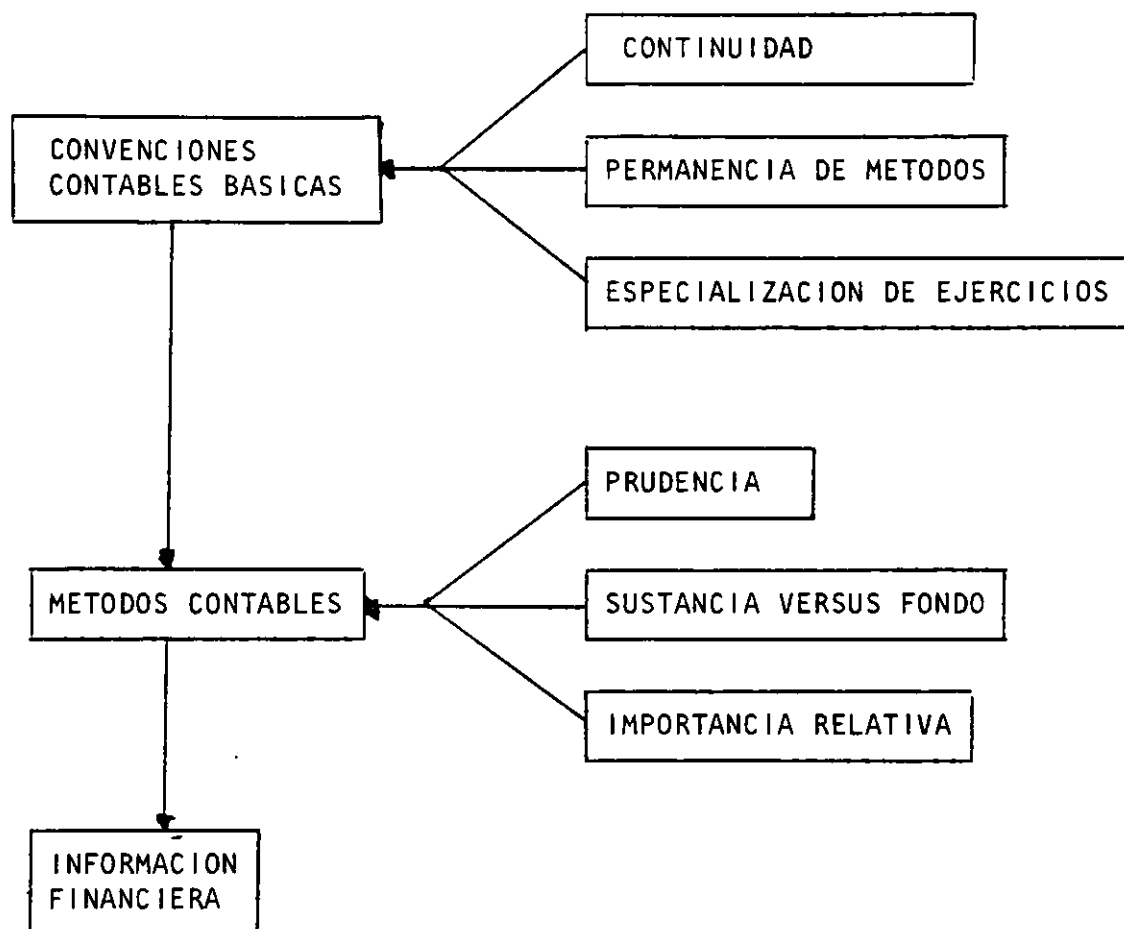
Mientras que en la elección de los métodos contables deben de tenerse en cuenta los siguientes factores:

- prudencia



CUADRO NUM. 13

ESQUEMA DE LA DECLARACION DE PRINCIPIOS DEL IASC



- preeminencia de la realidad sobre la apariencia
- importancia relativa.

### LAS CONVENCIONES CONTABLES BASICAS

Para las convenciones contables básicas, cuyo significado global no se define en la declaración, se afirma que constituyen el fundamento para la preparación de los estados financieros. Se añade que no suelen ser mencionadas de modo expreso, pues se supone su utilización y aceptación. No obstante, en los casos en que no se sigan, es indispensable hacerlo constar, indicando las razones por las que se abandonan.

La continuidad de la explotación se define en los siguientes términos: se considera normalmente que la empresa continuará en actividad, es decir que seguirá funcionando en un futuro previsible. Se admite que la empresa no tiene la intención ni la obligación de entrar en situación de liquidación o de reducir sensiblemente la amplitud de sus actividades. Nótese como el concepto de continuidad se aplica en el I.A.S.C. no sólo a la totalidad de la empresa, sino también a alguna de sus partes.

En cuanto a la permanencia de los métodos contables se afirma únicamente que éstos se suponen constantes de un

ejercicio a otro. Se concibe por tanto este principio como permanencia de métodos más que como congruencia de una determinada práctica con la situación que la origina.

Bajo la denominación de la especialización del ejercicio se incluye también el clásico principio del devengo, a la vez que expresamente se elude la mención a cualquier problema relacionado con la afectación (5). Así se indica que los productos y las cargas se contabilizan a medida -- que se obtienen o se contraen, respectivamente y no en el momento de su cobro o de su pago y se reflejan en los estados financieros del período que les concierne.

### LOS METODOS CONTABLES Y LOS FACTORES FUNDAMENTALES

Para la norma I.A.S.C. nº 1, los métodos contables comprenden los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos adoptados para la preparación y la presentación de los estados financieros. Como quiera que pueden emplearse numerosos métodos contables para una misma operación, conviene tener buen criterio para la elección y aplicación de los que para cada caso concreto, resulten ser los mejores a los fines de la presentación de la situación financiera de la empresa y del resultado de sus operaciones.

---

(5) Los problemas relativos a la atribución de los gastos a los ingresos del período que les concierne no son tratados en la norma número uno.

A tales efectos, deben de tenerse en cuenta tres factores importantes en la elección y aplicación de los métodos contables apropiados, así como en la preparación de -- los estados financieros. Estos factores son los siguientes:

- a) Prudencia: Numerosas transacciones comportan inevitablemente incertidumbres. Conviene tenerlas en cuenta dando pruebas de prudencia en la presentación de los estados financieros. La prudencia no justifica, sin embargo, la creación de reservas latentes u ocultas.
- b) Preeminencia de la realidad sobre la apariencia: Las transacciones y los demás acontecimientos de la vida de la empresa deben de registrarse y presentarse conforme a su naturaleza y a la realidad financiera, sin atenderse únicamente a su apariencia jurídica.
- c) Importancia relativa: Los estados financieros deben reflejar todas las operaciones cuya importancia pueda afectar a las evaluaciones o a las decisiones realizadas en base a los mismos.

## LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL I.M.C.P.

### EL ESQUEMA DE LA TEORIA BASICA DE LA

### CONTABILIDAD FINANCIERA

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos elaboró con este título en 1973 una declaración de principios (6), en cuyo contenido pudiera sustentarse la teoría contable, como entramado para el desarrollo de la práctica. Además - del enunciado de sus principios, el Instituto se ocupó de elaborar una definición de la contabilidad y de realizar - algunas reflexiones en torno a las características de la - información contable.

La definición de contabilidad sitúa a la misma como una técnica, posición que se refuerza -afirma el Instituto- al considerar a la contabilidad como algo diseñado por el hombre para satisfacer necesidades individuales y sociales, que no existe en la naturaleza. Consideraciones que le sirven al Instituto para mantener la posición teórica de que los principios de contabilidad son guías para la acción y no verdades fundamentales a las que se les adjudica poder

---

(6) I.M.C.P.: "Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera". I.M.C.P., Mexico, 1973.

explicativo y de predicción (7). Así, se define la contabilidad financiera como una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, -- con el objeto de facilitar a los diversos interesados el -- tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.

Como características básicas de la información contable el Instituto enumera tres, en conjunto algo heterogéneo: utilidad, confiabilidad y provisionalidad. Cada una de estas características abarca a otros atributos en una estructura ramificada que quizás pue de prolija. Así, la utilidad, que se define como la cualidad de adecuarse al propósito del usuario, está en función de su contenido informativo y de su oportunidad. A su vez, el contenido informativo está basado en la significación, relevancia, veracidad y comparabilidad (8).

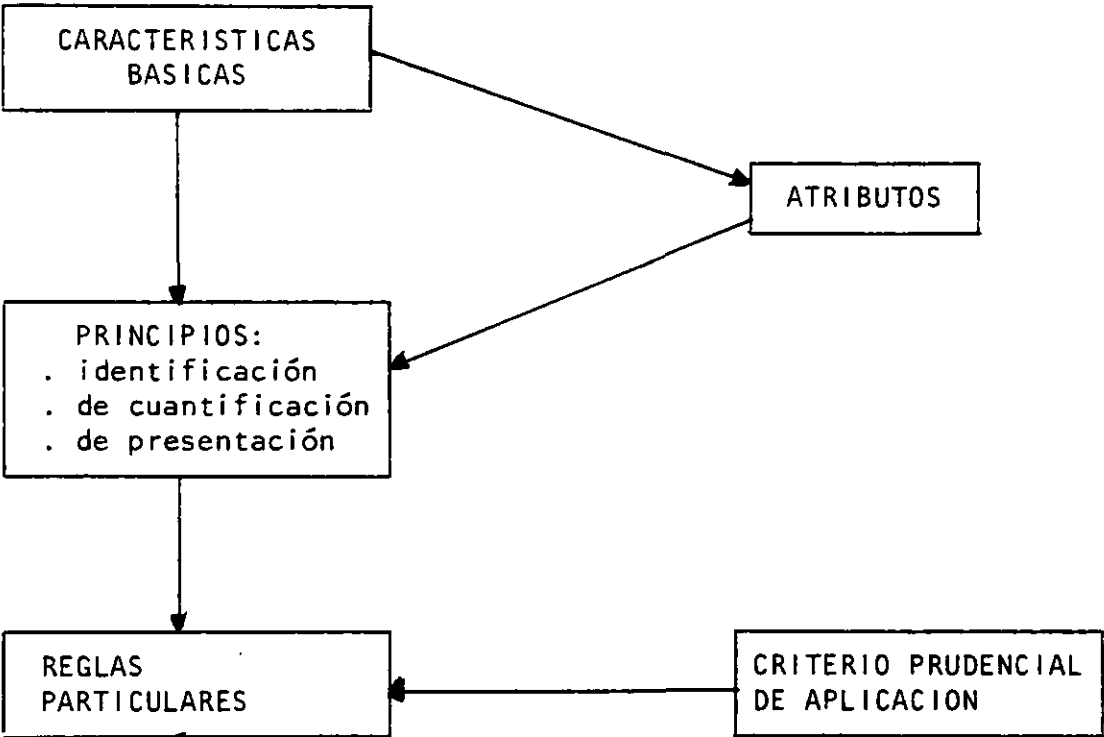
---

(7) Vid. pág. 2.

(8) La significación es la capacidad de la información para representar simbólicamente la entidad y su evolución, su estado en diferentes puntos en el tiempo y los resultados de sus operaciones. La relevancia es la cualidad de seleccionar los elementos de la información que mejor permitan al usuario captar el mensaje y -- operar sobre ella para lograr sus fines particulares. La veracidad implica la inclusión de eventos realmente sucedidos y de su correcta medición de acuerdo con las reglas aceptadas como válidas por el sistema.

CUADRO NUM. 14

ESTRUCTURA DE LA TEORIA BASICA DE LA CONTABILIDAD  
DEL IMCP



Por su parte, la confiabilidad, segunda característica de la información contable por la que el usuario la -- acepta y utiliza para tomar decisiones basándose en ella, depende de las características del proceso de cuantificación contable, que son estabilidad, objetividad y verificabilidad (9).

Por último, la provisionalidad de la información contable significa que no representa hechos totalmente acabados ni terminados. Como el propio Instituto indica, se trata, más que de una cualidad deseable, de una limitación a la precisión de la información.

## LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

La teoría construida por el Instituto está compuesta por varias clases de conceptos ordenados de acuerdo con su jerarquía: principios, reglas particulares y criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares, en orden de generalidad decreciente.

---

(9) La estabilidad del sistema indica que su operatoria no cambia en el tiempo y que la información que produce ha sido obtenida aplicando las mismas reglas. La objetividad del proceso de cuantificación contable implica que las reglas del sistema no han sido deliberadamente distorsionadas y que la información representa la realidad de acuerdo con dichas reglas. Por último, la verificabilidad de toda la operatoria del sistema permite que pueda -- ser duplicado y que puedan aplicarse pruebas para comprobar la información producida.



Los principios de contabilidad se conciben como conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico (10), las bases de cuantificación de las operaciones (11) y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de estados financieros (12). Existen, por tanto, cuatro tipos de principios, ya que además de los que responden a las tres exigencias mencionadas, se añade una cuarta categoría, que - se enuncia como requisitos generales del sistema (13).

El enunciado de principios es el siguiente:

- Entidad: La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad.

A la contabilidad, le interesa identificar la entidad que - persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades. Se utilizan para identificar una entidad dos criterios: 1) conjunto de recursos destinados a - satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios, y 2) centro de decisiones independiente con - respecto al logro de fines específicos, es decir, a la satisfacción de una necesidad social. Por tanto, la personalidad de un negocio es independiente de la de sus accionistas

- 
- (10) A este conjunto pertenecen entidad, realización y período contable.
  - (11) Valor histórico original, negocio en marcha y dualidad económica.
  - (12) Revelación suficiente.
  - (13) Importancia relativa y consistencia.

o propietarios y en sus estados financieros sólo deben incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de este ente económico independiente. La entidad puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de varias de ellas.

- Realización: La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan.

Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados: a) cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos, b) cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes o c) cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

- Período contable: La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en períodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren; por tanto cualquier información contable debe indicar claramente el período a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.

- Valor histórico original: Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objeti-

vidad de la información contable. Si se ajustan las cifras - por cambios en el nivel general de precios y se aplican a to dos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, ésta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se -- produzca.

- Negocio en marcha: La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos, o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad esté - en liquidación.
- Dualidad económica: Esta dualidad se constituye de: 1) Los - recursos de los que dispone la entidad para la realización - de sus fines y, 2) Las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mis mos existen considerados en su conjunto.

La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su es- - tructura y relación con otras entidades. El hecho de que los sistemas modernos de registro aparentan eliminar la necesidad aritmética de mantener la igualdad de cargos y abonos, - no afecta al aspecto dual del ente económico, considerado en su conjunto.

- Revelación suficiente: La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de -- operación y la situación financiera de la entidad.
- Importancia relativa: La información que aparece en los esta dos financieros debe mostrar los aspectos importantes de la

entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

- Consistencia: Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades -- económicas, conocer su posición relativa.

Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

## LAS REGLAS PARTICULARES Y EL CRITERIO DE PRUDENCIA

Las reglas particulares son la especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros. Para su aplicación el Instituto enuncia el criterio conservador en los siguientes términos: el juicio debe de estar temperado por la prudencia al decidir en aquellos casos en que no haya bases para elegir entre las alternativas propuestas, debiéndose optar, entonces, por lo que menos optimismo refleje; pero observando en todo momento que la decisión sea equitativa para los usuarios de la información contable.

## LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD DE LA A.E.C.A.

### PLANTEAMIENTO Y CUESTIONES GENERALES

Como ya hemos indicado en la primera parte del presente trabajo, una de las inquietudes iniciales de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas fue el tema de los principios contables, como demuestra la temprana creación de la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad en España, elaboradora de un trabajo al respecto (14).

El ámbito en el que se inserta la declaración de la A.E.C.A. nos es ya conocido: la ausencia de una codificación de principios en nuestro país, enumerados como tales y la escasa penetración de los mismos en el derecho mercantil. Con ese punto de partida y a diferencia de otras organizaciones profesionales que contaban con un amplio marco de referencia en forma de declaraciones anteriores -caso, por ejemplo, del A.P.B. del A.I.C.P.A.- se comprende que el intento de la Asociación haya tratado de ser básicamente deductivo, siguiendo un determinado itinerario

---

(14) A.E.C.A.: "Principios y Normas ..." Op. cit. Téngase en cuenta no obstante que, como se indica en su propio texto (págs. 35 y ss.) la declaración tiene carácter de proyecto, por haberse distribuido entre los miembros de la A.E.C.A. para su información.

lógico, en paralelismo con el camino metodológico requerido por la formulación de una teoría de la contabilidad - (15) que iniciándose con la enunciación de un conjunto de postulados, axiomas o hipótesis básicas de carácter general, obtiene de los mismos por inferencia deductiva un conjunto de principios hasta desembocar, por último, en una serie de normas particulares.

Aún cuando se afirma que los postulados básicos son comunes a todos los sistemas contables y los principios generales deben derivarse de los primeros y ser lo suficientemente amplios para que su enunciación sirva para el tratamiento de toda la problemática que suscita un determinado sistema contable, la construcción se ciñe al sistema empresarial, marco de referencia explícito al que van dirigidos los principios contables formulados.

Por otro lado, la Asociación se adscribe en su declaración a las propuestas deductivo-semánticas, con el fin -según indica el propio documento- de no desbordar el grado conveniente de abstracción, dado que sus destinatarios principales serán, más que la comunidad académica, los profesionales expertos en las materias contables (16). Así, la enunciación de unos postulados o axiomas abstractos se sustituye por la enumeración de un cuadro de notas

---

(15) Ibidem, págs. 15 y 16.

(16) Ibidem, pág. 16.

del entorno económico en el que desenvuelve la empresa sus actividades. Además se incluyen un conjunto de características inherentes a la información a elaborar, junto con -- los requisitos que deben exigirse a la información contable generada, con el fin de que ésta pueda reflejar la imagen fiel de la actividad económica empresarial.

Otro asunto abordado por la Comisión en el preámbulo de la declaración es la posibilidad de un enfoque descriptivo o normativo, interrogante resuelto a través de una -- postura ecléctica, que intenta combinar ambos planos (17). No obstante, puede decirse que la primera parte del documento, relativa al entorno económico, características de la información contable y requisitos de la misma, está más impregnada de conceptos normativos que el capítulo dedicado a los principios contables, en la que en ocasiones se -- hace notar el peso de la práctica y en especial los condicionamientos legales, tal como ocurre en la solución adoptada frente al principio de la imagen fiel y sus corolarios, en donde no se reconoce abiertamente la preeminencia de dicho objetivo sobre la norma.

---

(17) Idem , pág. 18: la Comisión, consciente de la trascendencia de tema, ha preferido obrar con cautela en este sentido, optando, en consecuencia, por una solución ecléctica, que intenta, en todo momento, combinar armónicamente ambos planos.

Por último, en cuanto a los usuarios de la información, la Asociación incluye tanto a los internos como a los externos (18) y dentro de estos últimos, al Estado, propietarios del capital, administradores, acreedores, -- trabajadores, consumidores, etc. (19). Al mismo tiempo se reconoce el carácter cambiante de estas necesidades, con la consiguiente repercusión que puede tener en los principios la enumeración de unos requerimientos para la contabilidad empresarial distintos de los habitualmente manejados (20).

En definitiva cinco son las características de la declaración:

- estructura deductivo-semántica, sin expresión de las reglas de inferencia,
- énfasis en características y requisitos de la información contable,
- predominio del enfoque normativo,
- enunciación circunscrita fundamentalmente a la -- contabilidad de la actividad externa o financiera,
- carácter flexible de la propuesta, para la que se prevé su revisión en función de los cambios en los objetivos previstos para la Contabilidad.

---

(18) Idem, pág. 20.

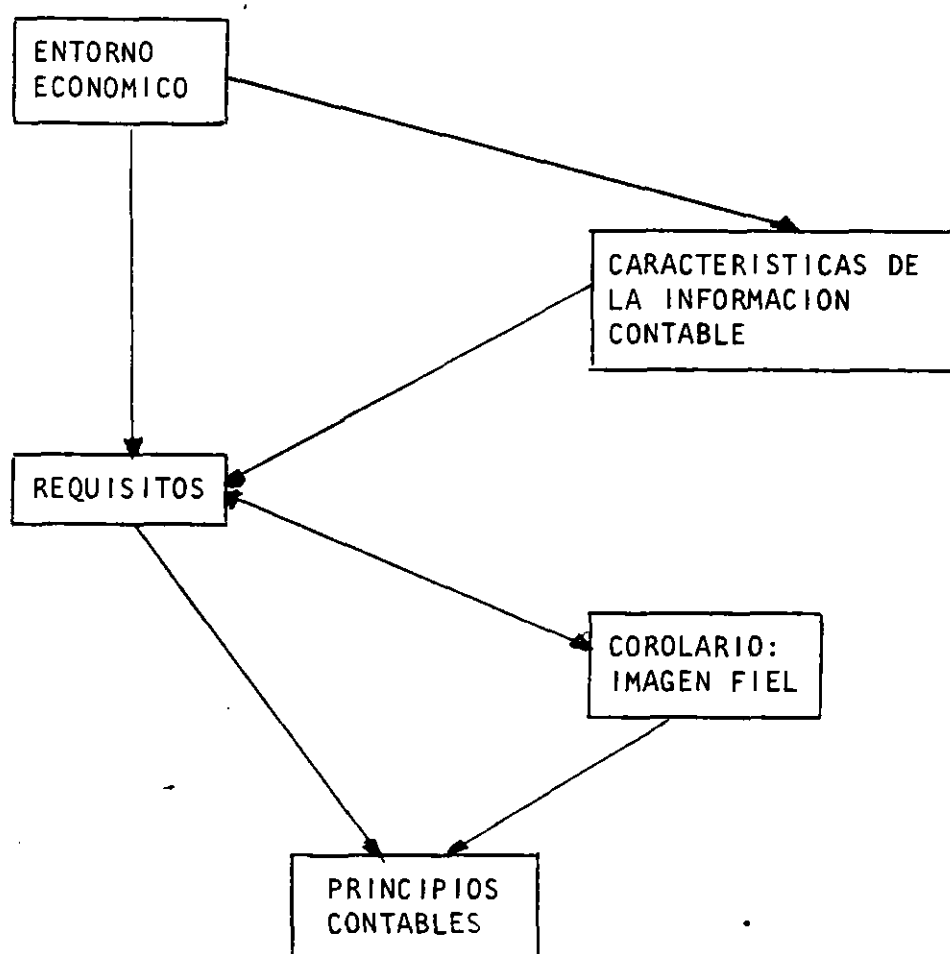
(19) Idem, pág. 22.

(20) Idem, págs. 17 y 18.



CUADRO NUM. 15

ESQUEMA DE LA DECLARACION DE PRINCIPIOS DE LA AECA



## ENTORNO ECONOMICO

Cinco términos básicos definen en la declaración el entorno que rodea a la actividad contable: economía de mercado, incertidumbre, sujetos económicos, objetos económicos y necesidad de la información. Quizá se note en falta entre estos conceptos primitivos la definición de alguno adicional para que la postulación sea completa, como por ejemplo el de hecho económico (21), elemento que posteriormente se utiliza en la declaración.

Como podrá apreciarse, el concepto de entidad aparece bajo la denominación de sujetos económicos. Las definiciones para estos conceptos son las siguientes:

- 1.- Economía de Mercado: El marco económico en el que se desenvuelve la empresa responde al modelo de economía de mercado, lo cual implica: a) propiedad privada de los medios de producción, b) decisiones económicas dispersas, y c) ánimo de lucro.
- 2.- Incertidumbre: La actividad económica se realiza dentro de un ambiente de incertidumbre, lo que obliga a adoptar diferentes conjeturas para la interpretación y cuantificación de los hechos económicos, a fin de preservar la continuidad de la empresa.

---

(21) Cfr. GARCIA GARCIA, M.: "Contabilidad General. Introducción al Análisis Circulatorio de la realidad económica". E.S.C.A. Madrid, 1974, págs. 71 y ss., que distingue los siguientes componentes de la realidad económica: 1. Valor económico. 2. Formas de valor económico. 3. Sujetos económicos. 4. Esferas jurídicas de control de los sujetos. 5. Operaciones económicas. 6. Hechos económicos. 7. Información económica. 8. Instituciones

- 3.- Sujetos económicos: La actividad empresarial la realizan - personas jurídicamente independientes, aún cuando puedan - existir vínculos entre varias de ellas por razones de propiedad o de control ejercitadas a través de diferentes medios. En consecuencia, pueden ser sujetos económicos las - personas jurídicamente independientes, conjuntos de éstas, o bien partes de unas u otras.
- 4.- Objetos económicos: La actividad económica se materializa a través de transacciones de objetos económicos entre los distintos sujetos. Los objetos económicos se identifican - con los diferentes bienes, servicios, derechos y obligaciones susceptibles de intercambio.
- 5.- Necesidad de la Información: La actividad empresarial interesa a diversos estamentos de la sociedad: Estado, propietarios del capital, administradores, acreedores, trabajadores, consumidores, etc. La adopción de decisiones por parte de cada uno de estos estamentos precisa disponer de información pertinente sobre la situación económica y financiera de las empresas. La elaboración de esta información compete a la Contabilidad empresarial a través de sus métodos e instrumentos específicos.

## CARACTERISTICAS DE LA INFORMACION CONTABLE

El segundo escalón en el razonamiento de la Asociación está constituido por cuatro rasgos básicos o características de la información contable: objetivo, estados -- contables periódicos, marco legal e información en términos monetarios. Obviamente el primero de ellos aparece --

con mayor rango que los restantes en el proceso deductivo, de tal manera que el segundo es una consecuencia del mismo. La tercera y cuarta características, de índole instrumental, son más bien constreñimientos de la información contable. En la definición de estos últimos se aprecia el carácter pragmático de la declaración en este punto, que reconoce que los criterios observados en cuanto a la elaboración de las cuentas anuales deben atenerse a la normativa legal vigente (22). El mismo espíritu está presente cuando se afirma que las correcciones en los datos nominales se basan usualmente en disposiciones legales (23).

La redacción de estas características de la información contable es como sigue:

- 1.- Objetivo: La información contable como instrumento para la toma de decisiones de los diversos estamentos interesados en la actividad empresarial debe responder a las necesidades de cada-uno de ellos para que puedan alcanzar sus fines específicos.
- 2.- Estados Contables Periódicos: La información contable se plasma en diversos estados contables periódicos que reflejan la riqueza y la renta de los sujetos económicos. Estos son el Balance de Situación, el Cuadro de Financiamiento, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y los Anexos explicativos de dichos estados, los cuales forman un todo interdependiente, dada su íntima conexión entre sí. También pueden elaborar otros estados contables de carácter complemen

---

(22) Idem, pág. 24. Marco legal. .

(23) Ibidem. Información en términos monetarios.

tario. Como mínimo se presentarán los referidos estados con periodicidad anual (Cuentas Anuales), aunque las necesidades actuales para una adecuada gestión de la actividad económica hacen recomendable la confección de estados contables referidos a períodos más cortos, además de las Cuentas Anuales.

- 3.- Marco Legal: La información contenida en los estados contables periódicos se inspira preferentemente en los aspectos económico-financieros de la actividad empresarial. No obstante, la información contable es objeto de regulación por el ordenamiento jurídico, por lo que los criterios observados en cuanto a la elaboración de las Cuentas Anuales deben atenerse a la normativa legal vigente.
- 4.- Información en Términos Monetarios: La información contable se expresa en pesetas corrientes. El supuesto implícito es el de estabilidad monetaria. Dada la escasa consistencia de este supuesto se suelen introducir correcciones en los datos nominales basadas usualmente en disposiciones legales.

## LOS REQUISITOS DE LA INFORMACION CONTABLE

Los requisitos de la información contable, a los que alguna opinión doctrinal ha caracterizado de constreñimientos de valoración (24), tienen como finalidad garantizar su eficacia en el proceso de adopción de decisiones por parte de los diferentes destinatarios de dichos estados.

---

(24) HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría ..." Op. cit., págs. 130 y ss.

Como razón de ser de los mismos se argumenta la separación entre la función de procesamiento de la información y de la adopción de decisiones relativas a la gestión económica. La consecuencia es que los responsables de la adopción de decisiones o usuarios deben exigir determinadas garantías en cuanto a la elaboración de los estados contables, como premisa necesaria para un aprovechamiento eficaz de la información contenida en ellos.

De acuerdo con la Asociación, los requisitos esenciales que han de cumplir los estados contables periódicos -- son los siguientes:

- 1.- Identificabilidad: Los estados contables periódicos se refieren a sujetos económicos perfectamente definidos en cuanto a su área de actividad económica y a momentos o intervalos temporales perfectamente identificados. Deben mostrar expresamente los datos de identificación personal y temporal de la información contenida en ellos.
- 2.- Oportunidad: La información contable debe ofrecerse a los decisores económicos en tiempo oportuno ya que unos datos presentados a destiempo se convierten en inútiles para la aplicación a la que están ordenados. La fijación de los plazos de presentación de los estados contables es materia de juicio que corresponde en todo caso señalar a los órganos pertinentes de la unidad económica. No obstante, el ordenamiento jurídico suele establecer unos plazos para la presentación de los estados contables periódicos.
- 3.- Claridad: La información contable debe ser mostrada en términos claros y asequibles, con el fin de asegurar, dentro de lo posible, la adecuada utilización de la misma por par-

te de sus diferentes destinatarios, los cuales no tienen - por qué ser especialistas en materia contable. La normalización contable favorece sustancialmente la claridad de la información al generar unos estados uniformes en cuanto a estructura, terminología y criterios de elaboración.

- 4.- Relevancia: La información ha de poseer una utilidad notoria, potencial o real, para los fines perseguidos por los diferentes destinatarios de los estados contables; igualmente ha de ser completa para que se pueda alcanzar un conocimiento suficiente de los hechos que se tratan de revelar, por lo que se deben declarar todos los datos pertinentes e informaciones adicionales necesarias para el proceso de adopción de decisiones.
- 5.- Razonabilidad: La información contable no puede alcanzar - en todos los casos una exactitud completa sobre los sucesos de la actividad económica que trata de dar a conocer, por lo que debe perseguir una aproximación razonable de -- los mismos. La mayoría de los sucesos económicos se prestan a diversas conjeturas, no son medibles con entera precisión, dependen de sucesos aleatorios, etc. Por lo tanto, basta con que los estados contables alcancen una exposición razonable de los hechos que tratan de representar. La razonabilidad de dichos estados se consigue a través de la -- aplicación correcta de los principios contables que inspiran su elaboración.
- 6.- Economicidad: La información contable es útil para el proceso de adopción de decisiones, pero al mismo tiempo su obtención ocasiona costes. La información que ha de proporcionarse a los decisores económicos debe tener en cuenta - el criterio de coste-beneficio a la hora de juzgar sobre - el nivel de agregación o desarrollo de ciertos datos, que pueden favorecer un conocimiento más detallado de los hechos por parte de los respectivos decisores.

- 7.- Imparcialidad: La información contenida en los estados contables periódicos ha de elaborarse con la intención de que sea absolutamente neutral e imparcial, es decir, que no tergiversarse o distorsione los datos en favor de ciertos destinatarios y en perjuicio de otros.
- 8.- Objetividad: La información contable ha de elaborarse utilizando un mecanismo de procesamiento que impida al máximo la introducción de criterios subjetivos por parte de los responsables del proceso. Esto depende del grado de concreción y consistencia del sistema de procesamiento contable para producir automáticamente mediciones de datos al margen de posibles influencias subjetivas de los procesadores del mismo. La información contable posee un grado de objetividad suficiente cuando varios procesadores de los mismos hechos contables, dentro de un mismo sistema de información y aplicando las mismas reglas, pueden llegar a unos datos análogos entre ellos.
- 9.- Verificabilidad: La información contenida en los estados contables debe ser susceptible de control y revisión, interno y externo. La verificabilidad interna depende esencialmente de las normas de control interno que efectivamente regulen las diferentes operaciones que desarrolla la empresa y el propio sistema de procesamiento de la información contable. La verificabilidad externa representa la propiedad de la información de ser sometida a comprobación a través de pruebas pertinentes fuera del sistema de procesamiento y representa una garantía necesaria para sus usuarios respecto del cumplimiento de los requisitos que deben ser exigidos a la información y de la correcta aplicación de los principios contables que sirven de base para su elaboración; esta garantía es máxima cuando la revisión es -- realizada por profesionales especializados e independientes de la empresa.



Desde luego que el conjunto de requisitos es extenso, especialmente comparado con las exigencias requeridas por otros pronunciamientos similares (25). El primero de ellos, la identificabilidad, puede parecer trivial, pero no hay duda de que es necesario. También puede encontrarse alguna reiteración entre los conceptos de relevancia y oportunidad, ya que si la relevancia se define en términos de utilidad, una información no oportuna en cuanto al tiempo no es relevante (26). Claro que con un criterio estricto esta apreciación podría extenderse a otros requisitos, tales como la claridad e incluso la objetividad, pudiéndose concluir en la preeminencia del requisito relevancia sobre los demás.

Quizás pueda señalarse, por su novedad con respecto a otras declaraciones, el requisito de la economicidad. No hay duda de su importancia, pero, ¿qué ocurre cuando entre en colisión, por ejemplo, con la claridad o incluso con la oportunidad?. Da ocasión esta disgresión para apuntar la necesidad de establecer una jerarquía entre requisitos, cuando alguno de ellos pueda entrar en contradicción con los restantes. Obviamente la solución depende de la escala de valores adoptada, aunque desde un plano normativo debe de ser la finalidad de los estados financieros la

---

(25) Cfr. A.A.A.: "A Statement ..." Op. cit., págs. 7 y ss., que exige los de relevancia, verificabilidad, insesgabilidad y cuantificabilidad o el Statement n° 4 del A.P.B.: "Basic Concepts ...", Op. cit., que exige relevancia, claridad, verificabilidad, imparcialidad, oportunidad, comparabilidad e integridad.

(26) Cfr. CAPLAN, E.H.: "Relevance. A will-o'-the-wisp". AB., vol. 5, 1969 y SCHWAYDER, K.: "Relevance". J.A.R., vol. 6, n° 1, primavera de 1968.

- 3.- Principio de la Importancia Relativa: La aplicación de estos principios, así como la de los criterios alternativos que en ocasiones pudieran deducirse de ellos, debe de estar presidida por la consideración de la importancia en términos relativos que los mismos y sus efectos pudieran presentar. Por consiguiente, puede ser admisible la no aplicación estricta de algún principio siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación constatada sea escasamente significativa y no altere, por tanto, la imagen fiel de la situación patrimonial y de los resultados del sujeto económico.
- 4.- Principio de Afectación de la Transacción: Deben de existir reglas preestablecidas para determinar si una transacción o hecho contable afecta a activos, pasivos, gastos o ingresos anuales o plurianuales.
- 5.- Principio del Registro: Los hechos contables deben de registrarse en el momento en que se originen los derechos y obligaciones correspondientes a los mismos. En caso de que no presenten una transacción frente al exterior, se registrarán, cuando se produzca el auténtico consumo de un activo, la transformación de un pasivo o cuando se cumplan los supuestos establecidos para la imputación de un determinado importe al resultado del período.
- 6.- Principio de Correlación de Ingresos y Gastos: El resultado de un período está constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, así como por los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa. Deben existir reglas concretas para la imputación de ingresos y gastos a uno o varios períodos.
- 7.- Principio del Devengo: La imputación temporal de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real -- que dichos gastos e ingresos representan y no en el momen-

to en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquéllos.

8.- Principio de Prudencia Valorativa: Mientras que los ingresos y beneficios se imputan cuando se materializan, las pérdidas o quebrantos, incluso los potenciales, deben de registrarse en el momento en que se prevean y sean susceptibles de evaluación racional.

9.- Principio del Precio de Adquisición: Como norma general, - todos los bienes, derechos y obligaciones figurarán por su precio de adquisición o coste de producción. Este criterio se aplicará tanto a los activos como a los pasivos, entendiéndose en este último caso por precio de adquisición el importe a reembolsar si se trata de pasivos ajenos o el correspondiente a las aportaciones o retenciones de resultados en caso de recursos propios.

El valor resultante de la aplicación de este principio se mantendrá en Balance mientras aparezca en el mismo el activo o pasivo en cuestión, sin perjuicio de las modificaciones derivadas de otros principios y de la posible corrección de la inestabilidad monetaria. Estas modificaciones deben de estar debidamente justificadas, dándose cuenta de ellas así como de su motivación e incidencia cuantitativa, en el Anexo.

Pocos comentarios adicionales sugiere este listado de principios, que puede decirse presentan un corte clásico. En algunos de ellos puede encontrarse alguna inconcreción, si bien hay que tener en cuenta que la declaración sólo es una primera parte de los trabajos que preve realizar la Comisión de Principios de la A.E.C.A., por lo que hay que esperar que se definan algunos términos imprecisos

y en especial que se desarrollen las reglas y supuestos a que se hace mención en los principios cuarto, quinto y -- sexto.

El principio de uniformidad puede destacar por la - novedad de su denominación -continuidad en el Plan General de Contabilidad- y por su referencia a la uniformidad en el tiempo y en el espacio. Entendemos que con esta expresión quiere englobarse la continuidad en el tiempo junto con la congruencia del criterio adoptado en relación - con los motivos que han decretado su elección. Es decir - que en igualdad de circunstancias debe de aplicarse el - mismo criterio, que a la vez debe de permanecer temporalmente. Con ello el principio es más amplio que el tradicionalmente denominado continuidad, que sólo contempla el segundo aspecto (28).

El principio-de la importancia relativa, que también suele conocerse como materialidad, introduce un elemento - fuertemente subjetivo, difícil de controlar, en los estados financieros, por lo que debe de contemplarse siempre en función de los objetivos de la información contable (la imagen fiel, según la declaración de la A.E.C.A.) y, en - consecuencia, de los requisitos de la misma (29). La Aso-

---

(28) Cfr. MILLER, P.B.: "A new view of comparability". J.O.A., agosto, 1978, que distingue estos factores bajo la denominación de input consistency y output comparability.

(29) Entre la abundante literatura que puede mencionarse con respecto a este principio es importante: BERNSTEIN, L.: "The Concept of - Materiality". A.R., vol. XLII, nº 1, enero de 1967. FRISHKOFF, P.: "An empirical Investigation of the concept of materiality in Accounting". J.A.R. Supl. 1970. HICKS, E.:

ciación parece considerar éste principio con un carácter restrictivo, tal como se deduce de la expresión "puede - ser admisible la no aplicación estricta de algún principio, siempre y cuando ... la variación constatada sea es casamente significativa ..."

Los principios cuarto, quinto y sexto, tan íntimamente relacionados con el cálculo de la situación económico financiera y de los resultados, dejan trascender la relatividad con que la contabilidad se enfrenta en tales supuestos, que se pone de manifiesto en el carácter subjetivo de las "reglas preestablecidas", los "supuestos - establecidos" o las "reglas concretas". En el principio de la afectación de la transacción es destacable la posible plurianualidad, junto a los gastos, de los ingresos, supuesto no siempre contemplado por otras declaraciones, aunque lógicamente posible. El principio del registro es esencialmente temporal, mientras que los de la transacción y correlación de ingresos y gastos son conceptuales. Los tres exigen del establecimiento de reglas concretas de actuación, que se hacen especialmente subjetivas en - la imputación de beneficios y quebrantos no relacionados con la actividad de la empresa, que se incluyen en el -- principio de correlación de ingresos y gastos.

---

... (pág. ant.) vol. 2, nº 2, otoño de 1964. PATTERSON, R.G.: "Materiality and the Economic Environment". A.R., vol. XLII, nº 4, octubre de 1967.

El principio del devengo se enuncia sin aparente resquicio para dejar cabida a posibles excepciones, tal como se pone de manifiesto en la expresión "deberá hacerse", -- aunque podrían haberse contemplado otras posibilidades relativamente habituales en ciclos de producción largos.

El relativismo contable vuelve a ponerse de manifiesto en el principio de prudencia valorativa en dos extremos: la previsión de las posibles pérdidas o quebrantos y su -- evaluación racional. En cualquier caso, la prudencia, que se manifiesta a través del conservatismo contable, suele presentarse como un principio de mayor rango que los demás, que prevalece sobre ellos cuando existe una posible duda - (30). También aquí habrá que esperar reglas más concretas.

Por último, la declaración se cierra con el principio del precio de adquisición, en el que la Asociación -- abandona su sumisión al ordenamiento legal ya que como únicas excepciones se enuncian las modificaciones derivadas de otros principios y de la posible corrección de la inestabilidad monetaria.

---

(30) Vid. al respecto STERLING, R.R.: "Conservatism. The fundamental principle of valuation in traditional accounting". AB. vol. 3, 1977 y DEVINE, C.T.: "The rule of Conservatism reexamined". J.A. R., vol. 1, nº 2, otoño de 1963.

## BIBLIOGRAFIA CITADA

- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION: "A Statement of Basic Accounting -- theory". A.A.A. Evanston, Illinois. Third Printing, 1970.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS: "The Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements - of Business Enterprises". Statement nº 4. New York, 1970.
- ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS: "Principios y Normas de Contabilidad en España". A.E.C.A. Madrid, 1980.
- BERNSTEIN, L.A.: "The Concept of Materiality". A.R. vol. XLII, enero de 1967.
- CAPLAN, E.H.: "Relevance, a will-o'-the wisp". AB. vol. 5, nº 1, septiembre de 1969.
- DEVINE, C.T.: "The Rule of Conservatism Reexamined". J.A.R., vol. 1, otoño de 1963.
- FRISHKOFF, P.: "An Empirical Investigation of the Concept of Materiality in Accounting". Empirical Research in Accounting: Selected Studies. J.A.R. Supl. vol. nº 9, 1970.
- GARCIA GARCIA, M.: "Contabilidad General: Introducción al Análisis - Circulatorio de la Realidad Económica". E.S.C.A. de la C.E.C.A. Madrid, 1974.
- HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría de la Contabilidad". UTEHA. Mexico, 1974.
- HICKS, E.L.: "Materiality". J.A.R., vol. II, otoño de 1964.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS: "Esquema de la teoría básica de la Contabilidad Financiera". I.M.C.P. Mexico, 1973.
- MILLER, P.B.W.: "A new view of comparability". J.O.A. Agosto, 1978.
- PATTERSON, R.G.: "Materiality and the Economic Environment". A.R., - vol. XLII, nº 4, septiembre de 1967.
- PERRIDON, L.: "La cooperación profesional en Europa: algunas reflexiones en torno al vigésimo quinto aniversario de la U.E.C.". R. T.I.C.J.C., año IX, junio-diciembre de 1976.
- SCHWAYDER, K.: "Relevance". J.A.R., vol. 6, nº 1, primavera de 1968.
- STERLING, R.R.: "Conservatism, the fundamental principle of valuation in traditional Accounting". AB., vol. 3, nº 2, diciembre de 1967.





CAPITULO DECIMOQUINTO :

CONSTRUCCIONES INDUCTIVAS NO ESTRUCTA-  
MENTE PROFESIONALES



## CAPITULO 15 | CONSTRUCCIONES INDUCTIVAS NO ESTRUCTURAL- MENTE PROFESIONALES

### INTRODUCCION

En ocasiones algunos intentos conceptuales para establecer estructuras en las que sustentan los principios de contabilidad, no procedentes de organizaciones internacionales en sentido estricto, han seguido caminos positivos, esencialmente paralelos a los elegidos por estas, basados en la observación de las prácticas circundantes. En el presente capítulo describimos dos de estos trabajos: los realizados por Sanders, Hatfield y More y, en especial, el conocido intento de Paul Grady. La comparación entre ambos puede poner de manifiesto, como ya hemos indicado, el escaso avance de la práctica en los años comprendidos entre ellos, motivo que justifica la inclusión del primero. Si bien ninguno procede, en sentido estricto, de organizaciones profesionales, tampoco están totalmente desvinculados de las mismas, ya que nacieron en relación con ellas: el primero fue patrocinado por la Haskins and Sells Foundation y el segundo, al igual que los A.R.S. de Moonitz y Sprouse pertenecen al programa de investigación del American Institute of Certified Public Accountants.

## LA DECLARACION DE PRINCIPIOS DE SANDERS, HATFIELD Y MORE

En 1938 estos tres autores realizaron una recopilación de prácticas de su tiempo (1), al objeto de deducir de las mismas los principios subyacentes, soporte de los mejores métodos entonces practicados. Para los autores, - la finalidad básica de la contabilidad era facilitar la - dirección de los negocios para el cumplimiento de sus propósitos, junto con un adecuado reparto de su beneficio entre los inversores (2). En consecuencia, un objetivo fundamental para la contabilidad estribaba en hacer efectiva y mantener efectivamente la distinción entre capital y beneficio de una determinada empresa.

El trabajo de estos autores, aunque en algún momento presenta elementos deductivos, se basó fundamentalmente en la observación y en la investigación empírica, para la que utilizaron la entrevista personal complementada -- con correspondencia, la revisión de la literatura contable y el examen de los balances ordinarios de las empresas. Sus principios son los siguientes:

- 
- (1) SANDERS, R.H., HATFIELD, H.R. y MORE, U.: "A Statement ..." Op. cit.
- (2) Vid. Mc DONALD, D.: "Comparative ..." Op. cit., pág. 18 y MOST, K.S.: "Accounting ..." Op. cit., págs. 68 y ss., de donde se han extraído las referencias al trabajo de Sanders, Hatfield y More.

## I.- Principios generales

- A.- La contabilidad debe de suministrar toda la información significativa de naturaleza financiera relativa a la situación de la empresa y a sus consecuciones en la obtención de beneficios.
- B.- Las transacciones que incrementan o disminuyen el capital deben de distinguirse de las que aumentan o disminuyen el beneficio; cuando en una transacción aparezcan - los dos tipos de cambios deben de ponerse de manifiesto los efectos de cada uno.
- C.- Cada transacción debe de quedar registrada fidedignamente, de manera que este registro sea también analítico o susceptible de posterior análisis, preservando la adecuada distinción entre capital y beneficios.
- D.- La utilización de activos de duración superior a un -- ejercicio implica la distribución del capital y de la - renta en varios períodos contables. La precisión de la contabilidad depende en buena medida del establecimiento de criterios aceptables en la realización de dichas distribuciones.
- E.- Los fundamentos de los tratamientos aplicados a las diferentes partidas deben de ser seguidos consistentemente en los distintos períodos. Cuando sea preciso algún cambio, debe de llamarse la atención en relación con el mismo.
- F.- La posible magnitud de las contingencias imprevistas de carácter adverso obliga al tratamiento de las partidas con un criterio conservador, cuando deban de aplicarse juicios de valor.

## II.- Principios para la cuenta de resultados

- A.- La cuenta de resultados debe de mostrar, para el período considerado, el beneficio por todos los motivos, los costes y gastos de cualquier tipo y el beneficio neto.
- B.- Solamente debe de incluirse en la cuenta de pérdidas y ganancias el beneficio realizado en la venta de bienes o en la prestación de servicios. Los beneficios no realizados no deben de registrarse, ni utilizarse para absorber cargas antes de ser obtenidos.
- C.- Los beneficios procedentes de fuentes diferentes a las operaciones ordinarias de la empresa deben de ser presentados por separado.
- D.- Costes y gastos deben de incluir: a) todos los costes de las operaciones corrientes, b) las pérdidas en existencias del período, c) la provisión por pérdidas en otros activos circulantes que aparezcan como inminentes en el período, d) las dotaciones por depreciación, desgaste o amortización de todos los activos fijos sujetos a aquellos procesos.
- E.- Las partidas no periódicas deben de presentarse de tal forma que se indique su naturaleza.
- F.- En la manera de lo posible el beneficio neto debe de de terminarse de forma que no sean precisas correcciones ulteriores. No obstante, cuando sean necesarias sólo de ben afectar al beneficio ordinario si no distorsionan de forma significativa su importe o naturaleza; en otro caso, deben de afectarse a reservas.

### III.- Principios del balance

A.- El balance debe de mostrar: a) la naturaleza e importe de los activos; b) la naturaleza e importes de los pasivos ajenos; c) la naturaleza e importes del capital y - d) los importes del beneficio y de los incrementos en - las reservas.

B.- Por lo que se refiere a los activos fijos:

- 1.- Los importes deben de basarse en los montantes invertidos en cada activo.
- 2.- La amortización acumulada debe de mostrar los sucesivos importes imputados a costes en función de su vida útil.
- 3.- Debe de hacerse una distinción adecuada entre activos materiales, activos inmateriales e inversiones financieras.

C.- La presentación adecuada del activo circulante requiere que:

- 1.- La inclusión o exclusión de partidas concretas se determine en base a los mismos criterios temporales aplicados al pasivo circulante.
- 2.- Los valores aplicables a las diversas partidas -- sean los más bajos entre los de coste o el de mercado.
- 3.- Las provisiones se asocien claramente con los activos circulantes a los que se aplican.
- 4.- Se haga mención separada de las partidas no directamente relacionadas con la actividad de la empresa.

D.- Debe de ponerse especial atención en las cargas diferidas:

1.- Distinguiendo entre las relativas al beneficio - de períodos futuros y las que tienen su origen - en pérdidas actuales.

2.- Indicando las bases para su saneamiento, que deben de basarse en el número de períodos en que es tén relacionadas con los beneficios.

E.- Los pasivos contingentes deben de aparecer en el balance o en notas al margen del mismo si son significativos, inminentes y de importe razonablemente determinable.

F.- Las devoluciones de existencias deben de mostrarse como deducciones de las ventas, salvo que circunstancias excepcionales justifiquen su aparición como activos, en - cuyo caso deberán manifestarse dichas razones.

G.- La revalorización de los activos debe de tener como con trapartida las reservas. Su valoración a importes inferiores puede hacerse disminuyendo el capital, las reser vas o el beneficio, según las circunstancias.

H.- Las reservas no deben de utilizarse para aliviar la -- cuenta de resultados o los cargos que deban imputarse a ésta.

#### IV.- Estados consolidados

A.- Los estados consolidados deben incluir únicamente aquellas entidades efectivamente controladas por la matriz.

B.- El importe por el que las acciones de la subsidiaria - aparece en los libros de la matriz constituye en reali-



dad una valoración del patrimonio de la subsidiaria, - sea tangible o intangible y debe de ser reflejado como tal en los estados financieros.

C.- Los superavits de las subsidiarias existentes en el momento en que se adquiere el control por la matriz no - deben de aparecer en el balance consolidado.

D.- Los intereses minoritarios en las subsidiarias deben - de figurar en el balance consolidado al valor neto que se deduce de los libros de la filial.

V.- Comentarios y notas marginales

A.- Deben de usarse comentarios, notas marginales de extensión razonable y cuadros suplementarios para aclarar - determinadas partidas o para suministrar información - suplementaria.

## EL "INVENTORY ..." DE PAUL GRADY

Como un clásico en la materia, incluido en los Accounting Research Study aparece el Inventario de Principios (3) de Paul Grady, que constituye el A.R.S. nº 7 del A.I.C.P.A., publicado en 1965. Su metodología es eminentemente positiva: partiendo de la observación de la realidad induce desde la misma un conjunto de reglas o leyes de actuación general, limitándose a sancionar un cuadro de principios prácticos - que resumen en forma ordenada lo que hacen en general los - contadores (4).

El mismo Grady pone de manifiesto su propósito y la - metodología utilizada al enumerar los objetivos de su trabajo:

- a) Discutir los conceptos básicos hacia los que se -- orientan los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b) Enumerar y agrupar los principios o prácticas contables consideradas en su momento como esenciales en el ejercicio de la contabilidad financiera de - las empresas.

---

(3) GRADY, P.: "Inventory ..." Op. cit.

(4) Cfr. CEA GARCIA, J.L.: "Memoria ..." Op. cit., págs. 559-560.

- c) Mostrar las opiniones oficiales de las tendencias contables más relevantes en aquel momento.
- d) Suministrar la terminología explicativa y unificadora necesaria para crear un cuerpo de normas de práctica contable para uso de las empresas y de los auditores de cuentas (5).

Los dos primeros puntos constituyen la columna vertebral de su trabajo: resumen empírico de principios y obtención desde los mismos de un conjunto de conceptos básicos subyacentes en aquellos. El paso de unos a otros no es, -- desde luego, instrumental y posiblemente no sea ni tan siquiera semántico; el mismo Grady parece asumir que ambos -- se derivan directamente de la experiencia en lugar de obtenerse los conceptos básicos de los principios por inferencia inductiva más o menos formalizada.

La definición de contabilidad que ofrece Grady es posiblemente un buen resumen de los esquemas conceptuales -- utilizados: es el cuerpo de conocimientos y funciones que tienen por objeto, mediante métodos específicos, autenticar, registrar, clasificar, procesar, agregar, analizar, -- interpretar y distribuir información digna de confianza y significativa, que comprende transacciones y hechos de ca-

---

(5) GRADY, P.: "Inventory ..." Op. cit., pág. IX. Vid. también del mismo autor "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles in the United States of America". A.R., enero de 1965.

rácter financiero. Esta información es necesaria para la -  
dirección y para el desarrollo de la actividad de la empre-  
sa, así como para los informes que han de ser tenidos en -  
cuenta en la toma de decisiones financieras y de otro tipo  
(6).

### LOS CONCEPTOS BASICOS

El término "concepto básico" no queda excesivamente  
claro en la obra de Grady, que se refiere al mismo prácti-  
camente sin definirlo. Entre los profesores de contabili-  
dad hay un convencimiento generalizado -afirma- de que -  
existen ciertos conceptos que sustentan o influyen en los  
principios de contabilidad generalmente aceptados (7). A -  
ellos llega Grady por caminos pragmáticos: tanto los con-  
ceptos básicos como los principios de contabilidad han si-  
do producto de la experiencia, al observar la forma en que  
se conducen los negocios y la atención que confieren al re-  
gistro de sus operaciones (8).

La justificación que este autor ofrece para sus con-  
ceptos básicos contables es de doble índole, circunstancia

---

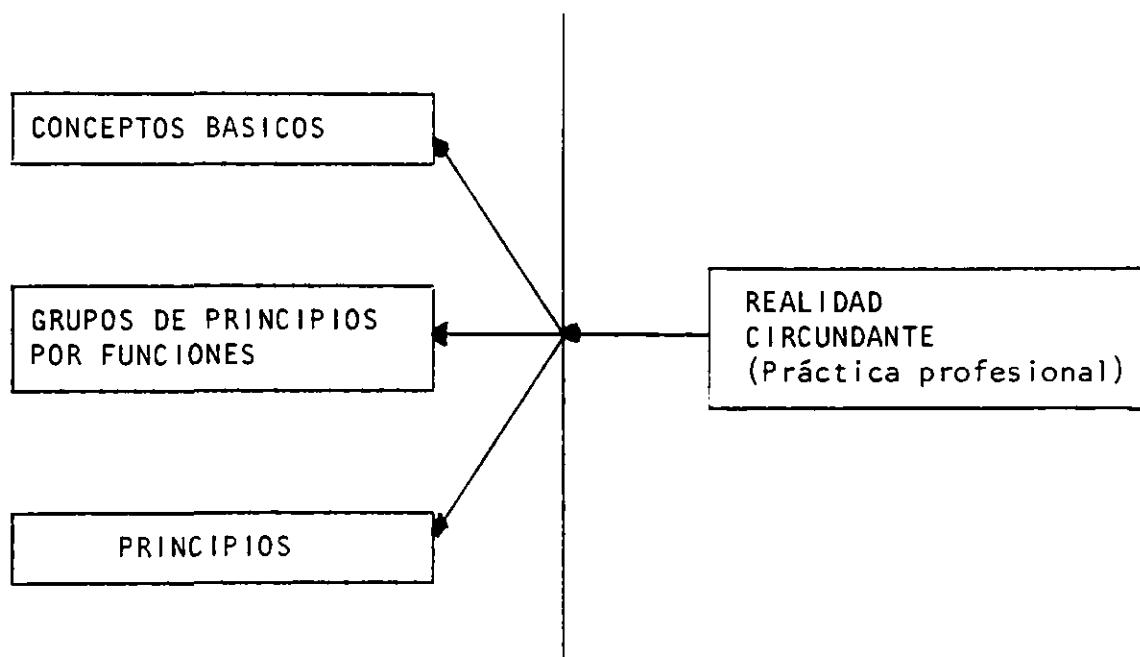
(6) Idem, pág. 4.

(7) Idem, pág. 29.

(8) Idem, pág. 30.

CUADRO NUM 16

ESQUEMA DEL "INVENTORY ..." DE P. GRADY



que parece avalar la heterogeneidad de su contenido: de un lado, el establecer cualidades de aprovechamiento y confiabilidad a la información contable y, de otro, definir las limitaciones inherentes a los estados financieros resultantes del proceso contable.

Los diez principios o conceptos básicos de Grady son los siguientes (9):

- 1.- Existencia de un Régimen social y una Estructura Gubernamental que respetan los derechos de la Propiedad Privada: la forma de llevar y rendir cuentas en empresas mercantiles -- con fines externos no tiene aplicación en países totalitarios; sin embargo, el concepto es de un sentido mucho más extenso y tiene verdadera significación para la contabilidad de las empresas mercantiles en los países comprendidos en el mundo libre.

Las estructuras de gobierno son distintas y en ellas varía considerablemente la extensión en que se reglamenta; o la forma en que participan e intervienen, en las actividades económicas. En otras palabras, varía el grado en que los gobiernos respetan la propiedad privada y permiten las decisiones de los negocios particulares, resultando cambios -- esenciales en el medio en que se desenvuelvan las actividades mercantiles y en los riesgos que las rodean. De ahí se desprende que los principios de contabilidad generalmente aceptados, ya sea que se les designe o no con ese nombre, significan cosas bien distintas en diferentes países en un

---

(9) La explicación de cada concepto que presentamos no refleja la totalidad de los comentarios de Grady sino tan sólo su parte más sustancial. En la medida de lo posible se han recogido frases -- textuales.

momento dado.

- 2.- Entidad Específica de las Empresas Mercantiles: Una empresa de negocios consiste en una organización de personas y bienes que han sido reunidos para lograr ciertos fines económicos. Estos fines, por lo regular, son los de suministrar -- productos o servicios a clientes, con la idea de obtener un margen de beneficios que sirva para satisfacer un rendimiento a los accionistas y acreedores que proporcionan el capital requerido para establecer y sostener la empresa. El beneficio, desde luego, es esencial para la continuidad de esta.

La separación entre la propiedad y la administración de la empresa es un factor primordial para exigir a la empresa la obligación de rendir cuentas a sus accionistas. El resumen de principios generalmente aceptados, que se presenta más adelante, está agrupado con relación a esta obligación de carácter fiduciario.

Una subdivisión o departamento cualquiera de una sociedad no puede ser una entidad que rinde cuentas. Pueden proporcionarse informes a los accionistas sobre el activo, el pasivo y las utilidades de un departamento, como parte de los estados financieros completos de la empresa, pero la naturaleza de los informes departamentales aislados, para uso externo, debe considerarse como de "fines especiales". Cuando una sociedad controla la mayoría del capital con derecho a voto de otras sociedades, el grupo consolidado de compañías se convierte en una sola entidad. En estas circunstancias, la compañía controladora tiene la responsabilidad de rendir cuentas a sus propios accionistas y también, para fines -- prácticos, a los accionistas minoritarios de las subsidiarias. Es axiomático que la entidad que informa debe identificarse en los estados e informes financieros que se presentan a los accionistas.

- 3.- Continuidad en la actividad de la empresa: Una gran parte de la práctica y de la teoría contable se basa en la presunción de que cada entidad continuará en operación y no será liquidada en un futuro previsible. A falta de pruebas en contrario, deberá considerarse que la entidad permanece en operación por tiempo indefinido. La complejidad de las operaciones en la actualidad, con su alto grado tecnológico, requiere planeación e investigación a largo plazo. Deben adquirirse instalaciones de larga duración, frecuentemente para ser pagadas en varios años. Deben negociarse contratos de trabajo con prestaciones a largo plazo, como son las jubilaciones, de manera de asegurar el potencial humano que requieren las operaciones. Todos estos factores confirman la hipótesis básica de que los directores suponen que las operaciones continuarán indefinidamente. Un corolario obvio de esta hipótesis es que, al existir evidencia de que la entidad tendrá una vida limitada, no se debe actuar como si fuera a permanecer en operación indefinidamente. En tales condiciones, la forma, el contenido y los títulos descriptivos de los informes financieros deben poner en claro esta característica de vida limitada; las reglas de valuación y otras fórmulas para expresar el activo y el pasivo para asignar los ingresos y costos a cada ejercicio, deberán adecuarse a la fecha esperada de terminación de la entidad y al tipo de liquidación previsto.

Continuación indefinida significa que la empresa no será liquidada dentro del lapso necesario para cumplir con los compromisos contractuales presentes o para agotar el uso del activo, de acuerdo con los planes y expectativas que se tengan en la actualidad. Este punto de vista hace del concepto un juicio aproximado sujeto a revisión en el futuro, conforme varíen las estipulaciones contractuales y se modifiquen los planes y expectativas con respecto a las operaciones.



- 4.- Expresión de las Cuentas en Unidades Monetarias: Por conveniencia y utilidad, las operaciones de las entidades mercantiles se reflejan en las cuentas en términos de la unidad monetaria en el momento de efectuarse la operación. El mismo nombre de registro monetario histórico sugiere que las cuentas reflejan la suma de precios o costos en las distintas fechas en que se efectúan las operaciones. Así, la utilización continua del registro monetario histórico se basa en la suposición de que las variaciones en el poder adquisitivo de la unidad monetaria no son de importancia suficiente para requerir ajuste. Aún, los partidarios más recalcitrantes de la contabilidad histórica reconocen que la moneda de distintas épocas tiene distinto poder adquisitivo. Por esta razón, no se califica aquí la moneda como el "común denominador" de las operaciones mercantiles, sino que se hace referencia a la expresión en unidades monetarias de las mismas.

Las fluctuaciones importantes en el poder adquisitivo de la moneda, especialmente en períodos de inflación, limitan el provecho de los estados financieros preparados conforme a costos históricos.

- 5.- Uniformidad en los procedimientos a través de los distintos períodos en una misma entidad: Al contador público se le pide que mencione, al redactar su opinión, que los estados presentan razonablemente la situación financiera y el resultado de las operaciones, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados sobre bases consistentes a las del año anterior. En caso de haber algún cambio en los principios de contabilidad, se requiere que el informe contenga la salvedad correspondiente. Cuando se han hecho cambios en las prácticas de contabilidad, se proporciona a los usuarios, la información necesaria para hacer comparables los estados financieros sucesivos. Como protección contra una mala interpretación que pueda darse al alcance de este concepto, debe entenderse -

que no se implica que haya consistencia entre empresas distintas ni que sean comparables entre sí. De hecho, no significa que haya uniformidad en las prácticas de contabilidad de empresas afiliadas, y ni siquiera en las prácticas interiores de la misma sociedad.

- 6.- Diversidad de los sistemas contables entre Entidades Independientes: Existe un punto de vista minoritario que se inclina por la uniformidad en materia contable, como panacea para toda deficiencia de la contabilidad y de los informes. Los siguientes criterios sobre el particular muestran lo ilusorio de tales sugerencias o expectativas: 1. Es axiomático que cuando existe pluralidad de alternativas de carácter administrativo, que es un elemento necesario en el sistema de libre empresa, hay un margen a la diversidad en -- los resultados contables. 2. Cada entidad mercantil debe -- seguir los principios de contabilidad generalmente aceptados, es decir, aquellos que tienen respaldo doctrinal importante, con el fin de obtener una opinión sin salvedad -- del contador público. Sin embargo, hay numerosos procedimientos alternativos para aplicar dichos principios, y no es posible el prescribir un método único. Bajo estas circunstancias, es incongruente esperar de la administración de una entidad y a ésta le sería imposible realizar a) la selección de las prácticas de contabilidad y los métodos -- de aplicación más adecuados para las necesidades y fines de la entidad y que, a juicio de la administración, presentará de la manera más razonable la situación financiera y los resultados de las operaciones, y b) a la vez, siguiera las prácticas de contabilidad y métodos de aplicación que fueran "uniformes" en otras entidades mercantiles.

- 7.- Práctica Conservadora: El conservatismo no es una justificación para subestimaciones deliberadas. Más bien es una -- norma de juicio para ser aplicada en la evaluación de si-

tuaciones inciertas y de los riesgos que se presentan en una entidad mercantil con el fin de asegurarse de que se hayan creado provisiones razonables para hacer frente a las posibles pérdidas en la realización del activo registrado y en la liquidación del pasivo definido y contingente. Las estadísticas de pérdidas anteriores pueden ser útiles cuando la índole de los riesgos y las circunstancias concurrentes sean similares; pero el buen juicio, más que la lógica, es el recurso principal en la evaluación de los riesgos pendientes de superarse.

Desde el punto de vista de los principios de contabilidad generalmente aceptados el concepto de conservatismo abarca las ideas gemelas de que: No deben anticiparse las ventas, los ingresos y el beneficio. Su reconocimiento por lo general exige que se realice la venta y se haga la entrega, y Todo el pasivo conocido o las pérdidas deberán registrarse sin importar si se pueden o no determinar las cantidades exactas.

- 8.- Fiabilidad de los datos en relación con el sistema de Control Interno: Muchos textos de contabilidad incluyen la "objetividad" como un concepto básico. Usualmente, los textos tratan de hacer una gran distinción entre la evidencia documental objetiva y la verificable, como se demostraría con una factura de venta o compra debidamente aprobada, y las decisiones subjetivas que descansan en el juicio individual de alguna persona que probablemente es parcial. Este tipo de presentación será adecuado dentro de su alcance, pero no cubre adecuadamente en toda su extensión el área de los problemas de la contabilidad, relacionados con la distribución de costos entre el activo fijo, inventarios y gastos y la aplicación de costos entre períodos. En todas estas áreas el tratamiento contable descansa necesariamente en las decisiones y estimaciones de personas que se basan en su criterio y opinión, después de haber considerado todos los hechos relevantes.

- 9.- Importancia Relativa: Una afirmación, un hecho o una partida es importante si dando completa consideración a la circunstancia que lo rodea, tal como existen en ese tiempo, - es de tal índole que su conocimiento, o el método para tratarlo, pudiera influir o hacer "cambiar" en su criterio y conducta a una persona razonable. Ni la definición, ni los comentarios proporcionan un criterio específico para guiar al contador público u otras personas que se enfrentan a la aplicación de su criterio en cuestiones de importancia en auditoría, contabilidad e informes financieros. Puede observarse sin embargo, que "el dar completa consideración - en las circunstancias que lo rodean" quiere decir que los hechos y el análisis racional disponible a dichas personas puede ser usado hasta donde sea posible para ayudarlas a llegar a un criterio inteligente e imparcial.
- 10.- Estimaciones debidas a la Fecha de Cierre en los Informes Financieros: Las actividades mercantiles son continuas, pero varían en volumen de beneficios de período a período. - El problema del reconocimiento y aplicación a períodos específicos es difícil, porque las transacciones y sucesos - no encajan exactamente en los períodos mensuales, trimestrales y anuales, sobre los cuales deben rendirse los informes financieros. Estos informes deben ser oportunos para que sean útiles a las decisiones administrativas y de los inversionistas. Esto quiere decir que en muchas situaciones sin resolver, las asignaciones y provisiones deben hacerse con base en estimaciones y opiniones más bien que en hechos definidos y sujetos a investigación.

El mismo Grady se ocupa de comparar (10) sus conceptos básicos con los postulados del A.R.S. nº 1 de Moonitz.

---

(10) Vid. pág. 53 y ss.

Con respecto a éste, señala no haber incluido los términos cuantificación e intercambio, porque, aun cuando forman -- parte del ambiente de los negocios, no los considera como básicos para los principios de contabilidad generalmente - aceptados.

Por otro lado, tres de los postulados de Moonitz (11), estados financieros, precios de mercado y revelación, se - integran por Grady entre los principios y no como conceptos básicos, mientras que la unidad de medida estable no es contemplada por este al realizar su resumen de los prin cipios de contabilidad generalmente aceptados en relación a la contabilidad histórica en unidades monetarias. Cuatro principios básicos de Grady no aparecen en Moonitz: estruc turación de una sociedad y gobierno que respeten los derechos de la propiedad privada, diversidad de contabilidad - entre entidades independientes, conservatismo e importancia relativa.

Cualquier crítica a la construcción de Grady debe de hacerse teniendo en cuenta el momento en que su declara- - ción fue realizada así como la intención con que la misma se llevó a cabo: la mera compilación de un conjunto de -- principios que recogiera el quehacer de la profesión conta ble. Ambos factores explican, por ejemplo, su referencia a la información financiera como único instrumento de la con

---

(11) Vid. capítulo siguiente.

tabilidad externa y su apego al sistema de valoración con criterios convencionales.

Los postulados suelen situarse fuera o dentro de los límites de la contabilidad financiera. En la elaboración de Grady predomina el segundo enfoque, ya que sus apreciaciones y matizaciones al respecto son más comentarios a la contabilidad que al entorno que la rodea: incluso los que por su definición parecen más externos, como el relativo al sistema de gobierno que garantice la propiedad privada, se basan en observaciones sobre la práctica contable más que en descripciones del medio en que opera (12). Incluso a nivel de enunciado sólo los dos primeros son conceptos externos a la contabilidad, que, no obstante, se internizan en su definición. No es menos evidente la heterogeneidad conceptual en la que concurren definiciones que pretenden ser premisas fundamentales junto con simples limitaciones convencionales como son el conservatismo, y en especial, la materialidad y las estimaciones en el momento del cierre (13). No hay duda, sin embargo - en que, por encima de clasificaciones y aún de contenido, los conceptos básicos de Grady determinan el modo de pensar y de actuar del contador, en el momento en que fueron establecidos y, posiblemente, también algunos años después.

---

(12) Cfr. Mc DONALD, D.: "Comparative ..." Op. cit., pág. 46.

(13) VATTER, W.J.: "Obstáculos con que tropieza la tarea de concretar los principios contables". Incluido en BUCKLEY, J.W.: "La contabilidad ..." Op. cit., pág. 237.

## LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Para Grady, los principios de contabilidad no pueden derivarse de las leyes de la naturaleza ni comprobarse por ellas, sino que más bien tienen la categoría de convenciones o normas de carácter social, provenientes de la experiencia para satisfacer necesidades y fines esenciales y útiles en el establecimiento de un control informativo fiable (14). No obstante, su carácter de aceptable no se deduce por el simple hecho de que existe una práctica, sino de que la experiencia en los negocios ha demostrado que dicha práctica produce resultados en los cuales se puede confiar para la orientación de la administración y para informar a los inversionistas y terceros (15).

En consecuencia, los principios de contabilidad son producto de la experiencia (16) y se asimilan a los principios de las leyes mercantiles y de otras disciplinas sociales (17). Sus fuentes son las prácticas comunmente seguidas en los negocios, los requerimientos y los puntos de vista de las bolsas de valores e incluso de los banqueros, los sistemas uniformes, las opiniones doctrinales y las declaraciones de la A.A.A. y del A.I.C.P.A. (18).

---

(14) GRADY, P.: "Inventory ..." Op. cit., pág. 29.

(15) Idem, pág. 65.

(16) Idem, pág. 31.

(17) Idem, pág. 29.

(18) Cfr. págs. 65 y 66.

Con este punto de partida, Grady elabora un catálogo de principios de contabilidad, con un enfoque eminentemente pragmático ya que, como él mismo afirma, su propósito - es listar aquellos principios, prácticas o normas respecto de los cuales hay poco o ningún desacuerdo (19).

El resumen obtenido, clasificado en grupos pretendidamente homogéneos, es el siguiente:

OBJETIVO A: Contabilicense las ventas, ingresos, beneficios, coste de ventas, gastos, pérdidas y ganancias de tal forma que manifiesten claramente los resultados de las operaciones para el período o períodos de tiempo considerados.

Principio A.1. Las ventas, ingresos y beneficios no deben de ser anticipados ni sobrevalorados o infravalorados significativamente. En consecuencia, debe de existir una separación adecuada de las operaciones contables al principio y al final del período o períodos.

Principio A.2. El coste de ventas y los gastos deben de imputarse en el mismo período en que tienen lugar las ventas e ingresos correspondientes. Por tanto, debe de haber una separación apropiada en existencias y obligaciones por costes y gastos al principio y al final del período o períodos considerados.

Principio A.3. Deberán realizarse los cargos apropiados por depreciación y agotamiento de los activos fijos y por saneamiento de otras cargas diferidas.

---

(19) Ibidem.



Principio A.4. Debe de existir una adecuada distribución de los costes relativos a activos fijos, existencias, mantenimiento y gastos. Los costes directos han de ser normalmente identificables y los costes comunes aplicables a más de una actividad deben de distribuirse en función del coste incurrido en función de bases apropiadas tales como el tiempo o la utilización de los factores.

Principio A.5. Las provisiones por contingencias y las provisiones no deben de dotarse de manera que reduzcan arbitrariamente los resultados o que trasladen importes de los mismos de un período a otro.

Principio A.6. Las pérdidas y ganancias no periódicas y extraordinarias deben de reconocerse en el ejercicio en el que ocurran, pero reflejándose por separado de las operaciones ordinarias y habituales.

Principio A.7. Se presume que todas las pérdidas y ganancias deben de incluirse en la cuenta de resultados periódicos a menos que sean de tal magnitud en relación con los ingresos y gastos de las operaciones ordinarias que su presentación induzca a una interpretación errónea de los estados financieros.

Principio A.8. Se deben mostrar las cargas por alquileres significativos, capitalizando las que corresponden a pagos por instalación de activos fijos adquiridos.

Principio A.9. Si los principios contables aplicados en la determinación del resultado periódico no han sido consistentemente mantenidos, deberá indicarse el efecto del cambio.

OBJETIVO B: Las cuentas de capital y de beneficios retenidos deben de contabilizarse de forma significativa, con criterios acumulativos que muestren los cambios habidos durante el período o períodos considerados. La estructura de estas cuentas y su presentación en los estados financieros de una entidad de negocios tienen por objeto cumplir los requisitos legales y estatutarios y representar las relaciones financieras significativas.

Principio B.1. En caso de que existan dos o más clases de acciones, debe de contabilizarse por separado el capital correspondiente a cada clase, expresando sus derechos y prioridades al dividendo y al montante resultante en caso de liquidación.

Principio B.2. Desde un punto de vista financiero, el capital social es la esencia de la empresa y su identidad debe de ser plenamente mantenida. Cualquier reducción del capital como consecuencia de operaciones deficitarias, pérdidas de cualquier otra causa, distribución de dividendos en exceso sobre los beneficios o rescate de acciones propias debe de contabilizarse en cada ejercicio y de forma acumulativa.

Principio B.3. Las reservas, cualquiera que sea su origen, no se utilizarán para engrosar la cuenta de resultados ni para aliviarla de cargas actuales o futuras que deberán ser soportadas por dicha cuenta. No deben mezclarse los beneficios retenidos con las primas de emisión de capital o con las plusvalías de las acciones en cartera.

Principio B.4. Las reservas por beneficios retenidos deben representar el saldo acumulado entre los beneficios obtenidos menos los dividendos distribuidos en efectivo, en

especie o en acciones, más o menos las pérdidas o ganancias que por su magnitud no deban ser incluidas como resultados del período. Se presume que su importe total - no está sujeto a restricciones a efectos de su distribución en forma de dividendos salvo que las posibles limitaciones se indiquen en los estados financieros.

Principio B.5. Los beneficios retenidos pueden reducirse por su traspaso a la cuenta de capital por acuerdo formal en la sociedad de alterar la composición del capital. Las cuentas de pérdidas acumuladas pueden eliminarse con la cuenta de capital a través del acuerdo formal aprobado por los accionistas que establezca esta manera de proceder contablemente.

Principio B.6. El montante de cualquier revalorización debe de clasificarse separadamente en el neto patrimonial, no pudiendo disponerse del mismo para ningún tipo de cargo, excepto en la revocación de la revaluación.

Principio B.7. Deberá ponerse de manifiesto el estado de los planes de cesión de acciones a los empleados o similares y los cambios en los mismos durante el período o períodos considerados.

OBJETIVO C: Las cuentas de los activos invertidos en la empresa por los propietarios (a través de aportaciones de los accionistas y beneficios retenidos) y por los acreedores, deben de presentarse de manera adecuada, de tal forma que - junto con los pasivos ajenos y neto patrimonial representen fielmente la situación financiera de la empresa tanto al principio como al final del período. Debe de entenderse que la posición financiera o el balance de situación no se pro-

ponen mostrar ni valores presentes de los activos de la empresa ni valores que pudieran realizarse en la liquidación de la misma.

Principio C.1. Las partidas que se clasifiquen como activos circulantes deben de ser exclusivamente aquellas para las que se espere un plazo razonable de liquidación menor - de un año o de la duración del ciclo normal de operaciones de cada empresa en particular. En la tesorería deben de separarse convenientemente los conceptos disponibles y los sometidos a restricción, justificando por su naturaleza la inclusión de estos últimos entre los activos circulantes. El realizable deberá ser reducido por las oportunas cuentas que cubran las expectativas de cobro u otras pérdidas. Los realizables que tengan su origen en personal directivo, empleados o empresas filiales deben de presentarse por separado. Las existencias deben de aparecer al coste de adquisición o de mercado, el que sea inferior de ambos. El coste incluye los costes directos más los costes de fabricación, debiendo señalarse las bases utilizadas para su determinación (por ejemplo, lifo, fifo o promedio). Los pagos anticipados deben de ser adecuadamente cargados a períodos futuros.

Principio C.2. Los activos fijos deberán presentarse al coste - de adquisición o de construcción, a menos que tal coste no sea ya significativo. El coste de los terrenos por lo general debe de mostrarse por separado. El coste de construcción incluye los costes directos y los costes - de estructura incurridos tales como ingeniería, supervisión y administración, intereses e impuestos. Las partidas tratadas como activos fijos deben de tener al menos un ciclo de un año de vida útil esperada para la empresa y normalmente su existencia suele ser considerablemente más larga. Deberán establecerse medidas o criterios al objeto de realizar una distinción consistente -

entre los activos fijos, los gastos corrientes y los de mantenimiento. Por lo general la forma de realizar esta distinción es mediante el establecimiento de un catálogo de partidas a incluir en los activos fijos, debiendo cargarse las restantes en los gastos corrientes. Las --partidas fuera de servicio deben de eliminarse con cargo a la amortización acumulada o a gastos a fin de que los activos fijos representen el coste de los bienes en servicio.

Principio C.3. Deberán dotarse las oportunas amortizaciones y - provisiones al objeto de cargar las operaciones del período con el coste de la inversión en activos fijos depreciables durante su vida estimada. Las amortizaciones acumuladas, excepto en los activos fuera de servicio, - deben de presentarse como detracciones del activo fijo.

Principio C.4. Las inversiones a largo plazo en valores normalmente deben de registrarse al coste. Cuando se disponga de cotizaciones de mercado, se presentará el valor actual de la cartera en base a tales importes. Las inversiones en filiales deben de presentarse por separado de las restantes.

Principio C.5. El coste de los activos inmateriales, tales como quebrantos financieros y gastos, patentes, propiedad intelectual, gastos de investigación y desarrollo (si se difieren) y el fondo de comercio, debe de mostrarse por separado. Las partidas de duración limitada se sanearán con cargo a los ingresos en relación con su vida estimada. Se indicará la política seguida en relación con el saneamiento de los activos inmateriales de vida limitada.

Principio C.6. Deberá de reflejarse la naturaleza y extensión - de los activos hipotecados o pignorados.

OBJETIVO D: Contabilicense todos los pasivos ajenos conocidos de manera significativa al objeto de que su resumen, - considerado junto con la presentación de los activos y del neto patrimonial, ofrezca una razonable imagen de la posición financiera de la empresa, al principio y al final del período.

Principio D.1. Deben de registrarse todos los pasivos ajenos conocidos, independientemente de que su montante sea o no determinable. Si los importes no pueden ser razonablemente aproximados debe de ponerse de manifiesto la naturaleza de los conceptos en el resumen de los pasivos ajenos o en notas al pie del informe.

Principio D.2. Los pasivos ajenos circulantes deben de incluir partidas pagaderas hasta un año o antes del final del ciclo de las operaciones utilizado en la clasificación de activos circulantes. Se presentarán por separado las cuentas de efectos a pagar a entidades bancarias, efectos a pagar a otras personas, otras cuentas a pagar (pueden incluirse nóminas), provisiones para impuestos sobre beneficios, para otros impuestos, cuentas o efectos a pagar al personal directivo y cuentas o efectos a pagar a filiales.

Principio D.3. Se realizará una descripción de los pasivos a largo plazo, indicando sus fechas de reembolso y sus tipos de interés.

Principio D.4. Debe de ponerse de manifiesto la naturaleza y alcance de los derechos preferenciales de cobro de determinados pasivos ajenos, así como sus posibles garantías sobre activos.

Principio D.5. Los ingresos diferidos deben de clasificarse y describirse por separado.

Principio D.6. Deberán ponerse de manifiesto los pasivos contingentes de importancia.

OBJETIVO E: Los estados financieros deben de satisfacer las exigencias de información incluídas en las normas de auditoría generalmente aceptadas. La información a los inversores debe de realizarse sobre la base del concepto de entidad.

Principio E.1. Las normas generalmente aceptadas sobre presentación de informes aplicables a los estados financieros son las contenidas en los capítulos 7, 8, 9 y 11 del Statement on Auditing Procedure nº 33, que aparece incorporado al presente inventario.

Principio E.2. Cuando existe una empresa matriz y una o más subsidiarias, se presume que los estados consolidados son más significativos que los individuales.

Principio E.3. Las cuentas de las subsidiarias o de las divisiones operantes en países extranjeros deben de convertirse a dólares a los adecuados tipos de cambio a efectos de su consolidación.

Principio E.4. Cuando dos o más entidades previamente independientes se fusionan o combinan mediante cualquier fórmula, de tal manera que constituyan una comunidad de intereses, la nueva entidad hereda las bases contables de las entidades constituyentes.

### BIBLIOGRAFIA CITADA

- BUCKLEY, J.W.: "La contabilidad contemporánea y su medio ambiente". Ediciones contables y administrativas. Mexico, 1970.
- CEA GARCIA, J.L.: "Memoria sobre concepto, método, fuentes y programa de la Contabilidad". Facultad de CC.EE. de la Universidad Autónoma de Madrid, 1979.
- Mc DONALD, D.L.: "Comparative Accounting Theory". Addison-Wesley publishing Company. Massachusetts, 1972.
- GRADY, P.: "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles in the United States of America". A.R., enero de 1965.
- "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises". A.R.S. nº 7. New York, 1965. Versión española del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- MOST, K.S.: "Accounting Theory". Leslie Linvigstone. Georgia Institute of Technology. Columbus, Ohio, 1977.
- SANDERS, T.H., HATFIELD, H.R. y MORE, U.: "A Statement of Accounting Principles". A.I.A. New York, 1938.
- VATTER, W.J.: "Obstáculos con que tropieza la tarea de concretar los Principios Contables". Incluido en BUCKLEY, J.W.: "La contabilidad contemporánea y su medio ambiente". Ediciones contables y administrativas. Mexico, 1970.



CAPITULO DECIMOSEXTO :

LOS INTENTOS DEDUCTIVOS : MOONITZ Y  
SPROUSE Y MOONITZ



CAPITULO 16

LOS INTENTOS DEDUCTIVOS:

MOONITZ Y SPROUSE Y MOONITZ

LOS POSTULADOS BASICOS DE MAURICE MOONITZ

ORIGEN, PROPOSITO Y ESTRUCTURA

Como ya quedó indicado en la primera parte de este trabajo, "The Basic Postulates of Accounting" (1) constituye el primer Accounting Research Study a que dió lugar la reestructuración del A.I.C.P.A. en los últimos años de la década de los cincuenta y, en especial la creación de su división de investigación. El propósito de esta reforma fue dotar al establecimiento de normas contables por el A. I.C.P.A. de una estructura lógica en lo que pudiera descansar el complejo conjunto de reglas emitidas por el Instituto en sus sucesivas declaraciones. Se pretendió que la investigación desarrollara un entramado completo del cuerpo de conocimientos contables partiendo de un conjunto reducido de postulados de los que pudieran derivarse principios

---

(1) MOONITZ, M.: "The basic ..." Op. cit. Puede verse también, MOONITZ M.: "Why do we need Postulates and Principles". J.O.A., diciembre de 1963.

de acción (2). Sin embargo, la realidad quedó lejos de los propósitos, pues, a pesar de que pueda detectarse alguna influencia, ninguna opinión posterior del A.P.B. se sustentó en los dos principales trabajos surgidos del intento investigador, los A.R.S. números 1 y 3, de Moonitz y Sprouse y Moonitz, respectivamente (3).

El primero de ellos trata de establecer aquellos conceptos básicos, soporte del pensamiento contable; el segundo es un intento de desarrollar principios generales apoyados en los postulados formulados por el primero. Entre ambos constituyen una importante aportación metodológica a nuestra disciplina, que puso de manifiesto un buen número de inconsistencias entre la práctica habitual y los principios que pudieran deducirse lógicamente desde posturas normativo-racionales.

Moonitz describe su adhesión a estos fundamentos de partida en su capítulo introductorio, en el que analiza la viabilidad de los métodos posibles alternativos al lógico-semántico escogido. Aun reconociendo la validez del enfo-

---

(2) Cfr. A.I.C.P.A.: "Report to Council of the Special ..." Op. cit.

(3) En cambio si se suscitaron abundantes comentarios en la literatura especializada, como era lógico esperar. Pueden verse al menos los siguientes: CANNON, A.M.: "Discussion Notes on the Basic Postulates of Accounting". J.O.A., febrero de 1962; QUEENAN, J.W.: "Comments on the Basic Postulates". J.O.A., agosto de 1962; VATER, W.J.: "Postulates and Principles". J.A.R., vol. 1, nº 2, - otoño de 1963.

que axiomático, aduce la posible incapacidad del mismo frente a los aspectos empíricos de la contabilidad, especialmente en lo que se refiere a la valoración (4). También descarta los enfoques éticos o sociológicos, en especial el primero, debido al subjetivismo de los conceptos que utiliza, tales como los de justicia, verdad o claridad que si bien no deben de ser olvidados, no constituyen un satisfactorio punto de partida en el razonamiento deductivo (5).

La aproximación inductiva también es criticada, considerando especialmente el peligro de dejarse influir por intereses parcialistas de determinados grupos o aspectos de la información contable (6). Llega, en consecuencia al convencimiento de la mayor adecuación del procedimiento deductivo-semántico para el desarrollo de postulados y principios, optando por prestar especial atención a lo que la contabilidad debe de ser, más que a lo que es, términos que, al menos por el momento, no son coincidentes. No obstante Moonitz señala la precaución con que debe de acometerse el método deductivo extraído de aquellas disciplinas en las -- que el objeto de la investigación es indiferente al observador, de tal manera que no influyen en aquel las conclusiones alcanzadas por éste (8).

---

(4) MOONITZ, M.: "The Basic ..." Op. cit., pág. 3.

(5) Idem, págs. 4 y 5.

(6) Idem, pág. 4.

(7) Idem, pág. 6.

(8) Idem, pág. 7.

En seis capítulos Moonitz desarrolla su sistema de postulados, que presenta divididos en tres grandes bloques, según se refieran al entorno de la contabilidad, a su campo específico de actuación y a lo que denomina los imperativos de la contabilidad.

En realidad, en un sentido estricto tan sólo los relativos al entorno pueden calificarse como postulados propiamente dichos, es decir, como asunciones básicas no demostradas que se introducen en el razonamiento como punto de partida del mismo y que, en el caso de la contabilidad, describen el medio ambiente y son fundamentalmente necesarios para apoyar una conclusión, un principio o un procedimiento contable (9). Los denominados imperativos, como tales reglas obligatorias, están excluidos de la categoría de postulados, mientras que los relativos al campo propio de la contabilidad pueden deducirse en mayor o menor medida de los primeros (10).

Dos características esenciales son de destacar, en consecuencia con lo indicado, en la construcción de M. Moonitz: de un lado, su carácter prescriptivo, que trata de hacer abstracción de las prácticas al uso -aunque en algunos momentos se vea influenciado por ellas- y de otro, su

---

(9) CHAMBERS, R.J.: "Why Bother ..." Op. cit., pág. 193.

(10) Vid. en este sentido CHAMBERS, R.J.: "The Development of Accounting ..." Op. cit., pág. 32.

enfoque deductivo-semántico, en el que las reglas de inferencia no están normalmente presentes, pudiendo aducirse - incluso en algunos casos, con un criterio estrictamente lógico, la necesidad de algún postulado adicional referente al entorno (11).

### LOS POSTULADOS DEL ENTORNO

El primer bloque de postulados, relativos al entorno en el que la contabilidad se desenvuelve, es el siguiente:

Postulado A.1. Cuantificación. Los datos cuantitativos son útiles en la adopción de decisiones económicas racionales, por ejemplo, en la elección entre alternativas para que las acciones estén correctamente relacionadas con las - consecuencias.

Postulado A.2. Intercambio. La mayoría de los bienes y servicios producidos se distribuyen a través del intercambio, no siendo directamente consumidos por sus productores.

Postulado A.3. Entidades (incluye la identificación de la entidad). La actividad económica se lleva a cabo por unidades o entidades específicas. Cualquier informe acerca - de su actividad debe de identificar con claridad la unidad o entidad particular a la que se refiere.

---

(11) Vid. LAMBERT, S.J.: "Basic Assumptions in Accounting Theory construction". J.O.A., febrero de 1974.

Postulado A.4. Períodos de tiempo (incluye la especificación del período de tiempo). La actividad económica tiene lugar - en períodos específicos de tiempo. Cualquier informe relativo a esa actividad debe de identificar claramente el período de tiempo a que se refiere.

Postulado A.5. Unidad de medida (incluye identificación de la - unidad de medida). El dinero es el común denominador en cuyos términos se miden bienes y servicios, incluidos el trabajo, los recursos económicos y el capital. Cualquier informe debe de indicar claramente la unidad monetaria - empleada (por ejemplo, dólares, francos, libras).

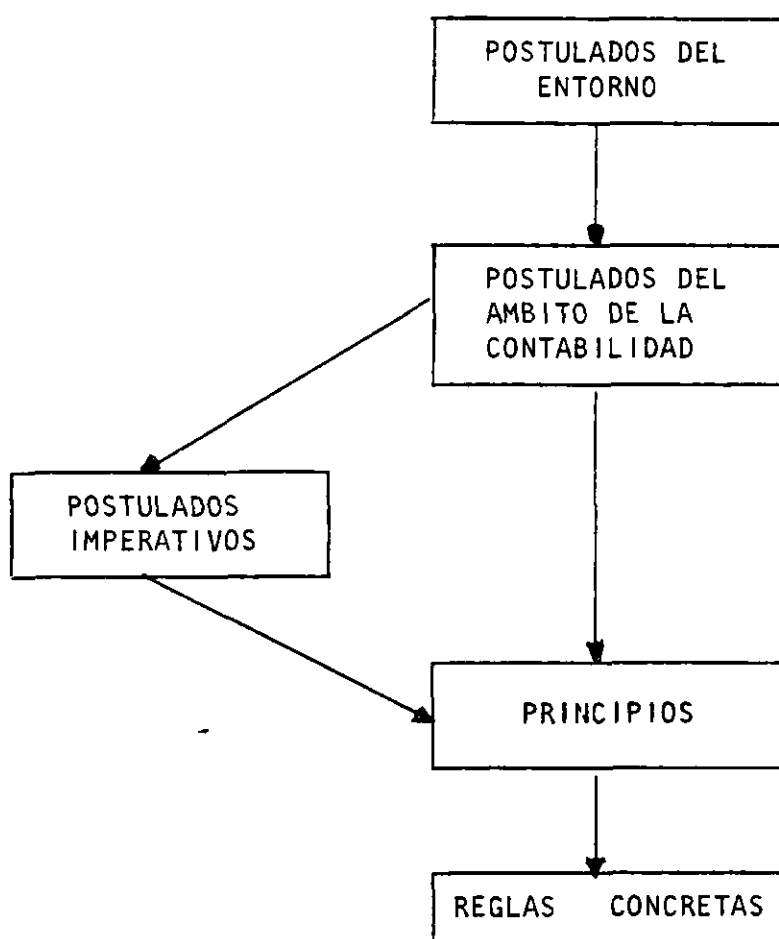
Aunque este conjunto de postulados está enunciado con carácter genérico, posiblemente pueda detectarse en la construcción algún indicio de la dirección que posteriormente - ha de tomar el autor en su aplicación al campo contable: - así ocurre con el postulado A.1., cuantificación, que aunque no cierre el paso a otro tipo de información no cuantitativa, pone especial énfasis en los sistemas con apoyo numérico. Idénticas consideraciones pueden hacerse al postulado A.5., unidades de medida, para las que se introduce el - dinero como común denominador. Parece claro, por tanto, que el enfoque de Moonitz se centra en la contabilidad empresarial en términos monetarios y que esta concepción previa influye en su postulación del entorno. El segundo punto queda explícito en la formulación de los postulados A.1. y A.5., mientras que el primero subyace en la discusión que el mismo Moonitz hace del concepto de entidad contable, que si - bien no se refiere expresamente a la empresa, si deja tras-



CUADRO NUM. 17

ESQUEMA CONCEPTUAL DE MOONITZ Y

SPPROUSE Y MOONITZ



lucir que esta restricción estaba presente en la construcción de Moonitz (12).

Por otro lado junto con los enunciados de estos postulados se infieren ya algunas deducciones que se insertan en el ámbito de la información económica, como ocurre en los tres últimos. Se trata de puentes de unión entre los postulados del entorno y los relativos al campo de la contabilidad, que podían haberse incluido en uno u otro lugar, pero que se sitúan en el primero ante la posibilidad de que no fueran explícitamente reconocidas en la formulación de la proposición (13).

### LAS FUNCIONES DE LA CONTABILIDAD

La primer aplicación que Moonitz obtiene de su conjunto de postulados referentes al entorno es el establecimiento de un listado de funciones de la contabilidad (14) en cinco puntos que se desprenden, aunque no unívocamente, de los postulados formulados:

---

(12) Cfr. Idem, págs. 12 a 14.

(13) MOONITZ, M.: "The Basic ..." Op. cit., pág. 26.

(14) Aunque Moonitz denomina a este epígrafe "definición de la contabilidad". Vid. pág. 23.

- medir los recursos pertenecientes a entidades específicas,
- reflejar las obligaciones y el neto patrimonial de estas entidades,
- medir los cambios en sus recursos, obligaciones y neto patrimonial,
- asignar dichos cambios a períodos específicos de tiempo, y
- expresarlos en términos monetarios como denominador común.

No hace Moonitz referencia al tan debatido tema de los usuarios de la información contable ni a su vinculación con el proceso de toma de decisiones, aunque esta última relación esté implícita en la explicación del concepto de actividad económica (15), a la vez que utiliza implícitamente algunos conceptos afines al enfoque decisonal. Por otro lado, destaca, como ya hemos indicado, el énfasis en la presentación de la información en términos monetarios, cuando ya es comunmente aceptada la necesidad de otro tipo de información no basada esencialmente en este módulo de medida (16).

---

(15) Vid. Idem., pág. 8.

(16) Cfr. CEA GARCIA, J.L.: "Memoria ..." Op. cit., pág. 463.

## LOS POSTULADOS DEL AMBITO PROPIO DE LA CONTABILIDAD

El capítulo cuarto del trabajo de Moonitz está destinado a presentar y discutir los postulados del ámbito de la contabilidad, que se presentan en relación con los del entorno. Este grupo será el básico como soporte para la construcción de principios (17).

Los cuatro postulados del ámbito propio de la contabilidad son los siguientes:

Postulado B.1. Estados financieros (Relacionado con A.1): Los resultados del proceso contable se expresan en un conjunto de estados financieros fundamentales, relacionados y articulados entre sí, que descansan en el mismo soporte de datos.

Postulado B.2. Precios de Mercado (Relacionado con A.2): Los datos contables se basan en precios generados en intercambios pasados, presentes o futuros que han tenido lugar hasta el momento o que se espera que ocurran.

Postulado B.3. Entidades (Relacionado con A.3): Los resultados del proceso contable se expresan en relación con unidades o entidades específicas.

Postulado B.4. Provisionalidad (Relacionado con A.4): Los resultados de las operaciones contables para períodos de tiempo relativamente cortos son provisionales, ya que es necesario establecer distribuciones entre períodos pasados, presentes o futuros.

---

(17) MOONITZ, M.: "The Basic ..." Op. cit., pág. 25.

En cuanto al primer postulado, estados financieros, Moonitz subrayando la íntima relación entre ellos, parece eludir la indicación de cuales sean, afirmando que en la medida en que cambien las condiciones sociales y económicas, también pueden alterarse los hechos que requieran un mayor énfasis en su publicación, sin que por ello haya de modificarse la estructura del registro de datos (18).

Consideración aparte merece el segundo postulado, - precios de mercado, que puede servir de base al abandono del criterio tradicional del valor histórico: los datos - contables se basan en precios generados en intercambios - pasados, presentes o futuros. No tienen su fundamento -- --añade Moonitz (19)- en posiciones subjetivas hacia el valor intrínseco, aunque reconoce que esta última actitud - puede tener alguna influencia en el juicio ejercido en algunos casos.

El postulado, señala su autor, no admite excepción posible, ya que cubre las adquisiciones y las ventas de - bienes y servicios, los débitos y créditos de dinero, la emisión o reducción de capital, los cobros y pagos de tesorería y cualquiera de los restantes hechos que relacionen a dos o más entidades contables. Por extensión cubre

---

(18) Idem, pág. 28.

(19) Idem, pág. 28.

también la amortización y demás hechos internos como la imputación de los costes a la producción, en la medida en - que pueden tener como referencia un intercambio.

Por otro lado, precio de intercambio no necesariamente significa precio actual en el momento de la transacción, aunque este sea el caso más normal. Por tal concepto habrá que entender el "sacrificio" aportado al intercambio, no - siempre equivalente a aquel precio actual, por causas ta- les como la posible representatividad del mercado o la conducta irracional de una empresa en el mismo.

El concepto de entidad, recogido en el postulado B.3 ha de ser contemplado en relación con el A.3, unidades económicas, del cual procede: la información contable ha de - referirse a aquellas independientemente de su forma jurídica (20). La delimitación a veces no es fácil, por lo que - suele ser frecuente hacer referencia a la búsqueda de la - unidad de decisión como elemento definitorio de la existencia de unidad económica (21), aunque como afirma Moonitz - la concreta especificación no siempre es obvia, especial- mente en consideración al carácter relativo que puede te- ner la entidad contable en un entorno cambiante (22). Así se plantea algunos problemas tales como si los estados fi-

---

(20) MOONITZ, M., *Idem*, pág. 31..

(21) CAÑIBANO CALVO, L.: "Teoría Actual ..." *Op. cit.*, pág. 49.

(22) Vid. a este respecto: MEYER, P.E.: "The Accounting Entity". AB. vol. 9, nº 2, diciembre de 1973.

nancieros pueden prepararse para una subdivisión o parte de una entidad en casos especiales de los cuales el más notorio es la descentralización. En el otro extremo posible del interrogante, se pregunta, ¿existe una entidad contable -- realmente independiente o únicamente se trata de células de un amplio organismo social?. Obviamente habrá que entender, por encima de estas cuestiones de Moonitz, que será la finalidad de los estados financieros la que en cada caso marque la conveniencia de elegir uno u otro perímetro.

El cuarto postulado (23), alude fundamentalmente a la problemática de la periodificación, es decir, a la distribución de los efectos de determinados hechos entre períodos -- pasados, presentes y futuros, cuando aquellos efectos se -- prolongan más allá del tiempo cubierto por los estados financieros; de ahí la provisionalidad de estos soportes de la información contable, que hace que su oportunidad y grado de determinación con carácter definitivo puedan entrar -- en colisión.

Dos consecuencias de este postulado contempla Moonitz, que inciden en la provisionalidad de la información contable: la necesidad de utilizar estimaciones y el uso de criterios subjetivos que reposan en juicios de valor; las primeras tienen su campo específico en determinaciones cuantitativas de índole estadística, mientras que en el segundo --

---

(23) Idem, págs. 33 y ss.

caso la toma de decisiones recae sobre variables desconocidas. Así, pueden distinguirse situaciones en que el componente subjetivo puede reemplazarse por procedimientos estadísticos y aquellas otras en que las variables no pueden cuantificarse ni, en ocasiones, identificarse; la experiencia y el criterio contable son los soportes en que, respectivamente se apoyan. En la medida en que las segundas dejen paso a las primeras los estados contables ganarán en precisión.

### LOS POSTULADOS IMPERATIVOS

El tercer grupo de proposiciones presenta rasgos diferenciadores que dificultan cualquier tipo de analogía con las anteriores. Ya no se trata de postulados descriptivos, sino de asertos que se enuncian de manera imperativa, refiriéndose, según el mismo Moonitz indica, al área del deber ser, en relación, por tanto, con objetivos y fines de la información contable. Son los siguientes:

Postulado C.1. Continuidad (incluye el correlativo concepto de vida limitada). En ausencia de evidencia en contrario, la entidad debe de ser contemplada como operando indefinidamente. Si existe evidencia de que la entidad tiene vida limitada, no deberá considerarse que continuará realizando sus operaciones por tiempo indefinido.



Postulado C.2. Objetividad: Los cambios en los activos y pasivos y sus correspondientes efectos (si los hubiera) en ingresos, gastos, beneficios retenidos y similares no deberán tener reconocimiento formal en las cuentas antes del momento en que puedan medirse en términos objetivos.

Postulado C.3. Consistencia: Los procedimientos utilizados en contabilidad para una entidad dada deben de ser apropiados para medir su situación y sus actividades y deben de ser seguidos consistentemente de un período a otro.

Postulado C.4. Unidad estable: Los informes contables deben de basarse en unidades de medida estables.

Postulado C.5. Información (24): Los informes contables deben de poner de manifiesto todo aquello que sea necesario para que no resulten erróneos.

El primer postulado imperativo, la continuidad, presenta una definición clásica para el requerimiento habitual del "going concern", al que habrá que atenerse en el caso más normal, dentro de valores modales, como afirma -- Moonitz (25), aunque exista un buen número posible de supuestos a los que no sea aplicable, tales como empresas en fase de experimentación, concesiones administrativas o similares. Continuidad indefinida significa que la empresa -

---

(24) Disclosure en el texto original. Vid. CANIBANO CALVO, L.: "Teoría Actual ..." Op. cit., pág. 50, que traduce Precisión de la información y CEA GARCIA, J.L.: "Memoria ..." Op. cit., pág. -- 470, que prefiere el término revelación.

(25) pág. 39.

no será liquidada en el espacio de tiempo necesario para - cumplir sus obligaciones actuales y para utilizar sus activos de acuerdo con los planes y expectativas presentes. - Por eso, el "going concern" es un juicio aproximativo, que ha de ser sujeto a revisión a medida que avanza la actividad de la empresa (26). De aquí que sea necesario añadir - un corolario al postulado: en presencia de evidencia de la vida limitada de la entidad, la valoración y expresión de activos y pasivos y las reglas para imputar gastos e ingresos deben de ser adecuadas a la fecha estimada de liquidación.

La objetividad es una de las preocupaciones tradicio-  
nales de la información financiera y de ahí que Moonitz considere esta cualidad como postulado imperativo. No obstan-  
te su formulación quizá esté expresada en términos excesi-  
vamente categóricos, que podrían ocasionar dificultades en  
su aplicación estricta. Piénsese, sino, en el postulado B.  
4, provisionalidad, que en cierto modo aparece como opues-  
to a la objetividad. No obstante habrá que admitir que es-  
ta última es no sólo deseable, sino también necesaria, aun-  
que una aplicación estricta de la formulación indicada, es  
decir, el reconocimiento sólo en el momento en que un hecho  
pueda medirse en términos objetivos, podría llevar a la ex

---

(26) Vid. STERLING, R.R.: "The Going Concern. An Examination". A.R., vol. XLIII, nº 3, julio de 1968 y FRENGEN, J.M.: "The Going Con-  
cern Assumption. A critical appraisal". A.R., vol. XLIII, nº 4,  
octubre de 1968.

clusión de hechos difícilmente verificables en su totalidad por tratarse de sucesos de naturaleza contingente o aleatoria (27). Obviamente, el problema estriba en la definición que se dé al término objetividad y en la adecuada distinción entre reconocimiento de un hecho e información adicional de ciertos extremos hipotéticos en mayor o menor grado. En efecto, el reconocimiento, es decir, la entrada de un hecho con carácter definitivo ha de sustentarse en la objetividad, mientras que por aplicación del postulado C.5, información, debe de ponerse a disposición del usuario cuanta información adicional sea necesaria para que los estados financieros no sean erróneos.

El mismo Moonitz parece avalar estos extremos en los comentarios que adiciona al postulado. Objetivo significa imparcial, sujeto a verificación por otro investigador competente (28). En este sentido, una estimación o pronóstico puede ser objetiva si se basa en datos completos del pasado. En segundo lugar, el imperativo de la objetividad no excluye el uso de notas en los estados financieros o de otros procedimientos para poner de manifiesto factores que no aparecen en los registros contables propiamente dichos.

El postulado de consistencia implica dos condiciones: que los procedimientos utilizados sean apropiados para medir la situación de la entidad y que se mantengan a lo largo

---

(27) Cfr. CEA GARCIA, J.L.: "Memoria ..." Op. cit., pág. 472.

(28) pág. 42.

go del tiempo, exigencias lógicas del carácter subjetivo - de los estados financieros, que requieren afianzar la adecuación de los criterios seguidos. Según el propio Moonitz (29), dos condiciones están implícitas en esta proposición imperativa, necesarias para hacerla aceptable. En primer lugar, un cambio sólo debe de adoptarse para introducir un criterio más aceptable que el actual; en segundo lugar, -- cuando se produzca el cambio, debe de ponerse de manifiesto con el suficiente detalle como para hacer comparables - ambos informes; de esta forma se garantiza su consistencia, por lo que este requisito no exige la uniformidad de manera rígida.

Por otro lado, la proposición se refiere a la contabilidad de una entidad dada y no a un sector industrial o a la totalidad del sistema económico. La consistencia no afirma ni niega que todas las empresas de una misma rama de actividad deban seguir los mismos procedimientos. Se supone, indica Moonitz, que una entidad siguiendo un conjunto apropiado de procedimientos, no debe de cambiarlos por otros menos idóneos, simplemente por el hecho de hacerlos más consistentes con los del sector. La consistencia, por el contrario, requiere que los estados financieros estén en condiciones de presentar la evolución en los componentes significativos de la entidad contable y de medir las diferencias entre dos situaciones consecutivas, distinguien

---

(29) pág. 43.

do si son reales o se deben tan solo a un cambio de proce  
dimiento.

No puede escapársenos la dificultad de aplicar el -  
postulado C.4, unidad estable, pero tampoco podemos pasar  
por alto su carácter de esencialmente normativo y, por -  
tanto deseable: los informes contables deben de basarse -  
en unidades de medida estables, es decir, es preciso po-  
ner de manifiesto los efectos de la inestabilidad moneta-  
ria en los estados financieros (30). Tal como indica el -  
propio Moonitz (31), la estabilidad monetaria es una exi-  
gencia implícita en el postulado C.3, consistencia, en su  
doble sentido de adecuación de los procedimientos utilizada  
dos y de continuidad en los mismos.

El último de los postulados imperativos obliga a po  
ner de manifiesto todo aquello que sea necesario para que  
los estados financieros no resulten erróneos, proposición  
establecida en términos subjetivos, pero no menos eviden-  
tes (32). Su concrección no tiene otra posible vía que el  
partir del establecimiento de las necesidades de los usuari  
os de la información contable, capítulo ausente en el -

---

(30) Puede verse a este respecto CEA GARCIA, J.L.: "La información contable ante la variación del poder adquisitivo". R.E.F.C., nº 8, y el A.R.S. nº 6 del A.I.C.P.A.: "Reporting the Financial effects ..." Op. cit.

(31) Pág. 45.

(32) Vid. a este respecto HOFSTEDT, T. y HUGHES, G.: "An experimental Study of the judgement element in Disclosure decisions". A.R., abril de 1977.

trabajo de Moonitz, al menos con una formulación explícita. Sin embargo, el autor reconoce el posible carácter cambiante de esos objetivos al indicar que el postulado en cuestión es la válvula de escape ante requerimientos de información que no tienen fácil cabida en el entramado contable tradicional (33).

El postulado debe de reconocerse en los más amplios términos posibles y de ahí el corolario, al que conduce la finalidad de no inducir a error: en caso de duda, debe de informarse. Tres preguntas subyacen en el mismo: ¿qué debe de ponerse de manifiesto? ¿a quién? y ¿cómo debe de informarse?. En cuanto al primer punto, Moonitz sugiere una lista de posibilidades al objeto de aquilatar al máximo el -- concepto implícito en la obligación de informar ("disclosure"). Así, los hechos no estrictamente relacionados con la actividad normal o regular de la empresa (préstamos a directivos, por ejemplo), los que puedan ocasionar cambios - en las expectativas (pérdidas en los contratos con comisionistas), las nuevas actividades o los cambios en las anteriores, etc.

La respuesta al problema de a quién informar, utiliza con frecuencia conceptos indeterminados, como los de un "inversor informado" o un "lector normal". Siguiendo a -- Chetkovich (34), Moonitz afirma que en estos términos de-

---

(33) Pág. 48.

(34) CHETKOVICH, M.N.: "Standards of disclosure and their development" J.O.A., diciembre de 1955.

ben de ceñirse, como mínimo, a la terminología utilizada - comúnmente en contabilidad y en finanzas. Con respecto a - la tercera cuestión, cómo informar, el postulado implica - la preferencia del fondo sobre la forma, ya que si los modelos tradicionales de los estados financieros son inadecuados al propósito informativo, posiblemente puedan ser - modificados para reflejar los datos esenciales de la actividad mercantil, o al menos añadir las notas necesarias, - utilizando incluso procedimientos adicionales, como cartas a los accionistas, comunicaciones especiales a los inversores o similares. No obstante Moonitz reconoce que estas -- precisiones no resuelven de forma exhaustiva el problema - de la información que debe de suministrarse que, en última instancia, es una cuestión con un buen grado de subjetivismo.

#### Importancia relativa y conservatismo

Estos conceptos, tan habituales en la práctica contable, se contemplan por Moonitz, aunque no se consideren - con la suficiente entidad como para ser incluídos entre - los postulados ya que, aunque estén presentes en la experiencia, no tienen cabida en la lógica, en especial (35) - el segundo de ellos.

---

(35) Vid. págs. 46 y ss.

La materialidad o importancia relativa es un concepto con un marcado cariz estadístico: las partidas de pequeña cuantía no deben de tenerse en cuenta. Pero también es un concepto con una fuerte carga psicológica: una partida debe de considerarse como material si hay razón para pensar que su conocimiento puede influir en las decisiones de un inversor informado, expresión indeterminada y similar a construcciones jurídicas tales como las de un diligente padre de familia o un ordenado comerciante. La ficción sólo puede despejarse a la luz de circunstancias específicas, aunque, como es lógico pensar, existe una amplia gama de posibilidades. En consecuencia el concepto de importancia relativa no debe de utilizarse en un proceso analítico, al exigir el constante ejercicio de criterios de juicio.

Análogas observaciones hace Moonitz con respecto al conservatismo, habitual reacción contable ante la incertidumbre. La crítica en este extremo es abierta: el tratamiento puede no ser consistente, pues si se escoge el menor valor entre el precio de coste y el de mercado ¿qué razón existe para no aplicar el mismo criterio cuando es al revés?. El principio del conservatismo está en claro conflicto con el postulado de consistencia y, posiblemente, con el C.5, información. La contabilidad necesita -añade - Moonitz- orientar la práctica hacia bases estadísticas, --utilizando no el precio más bajo, sino el que tenga una mayor probabilidad de conformarse por hechos futuros.



## LOS PRINCIPIOS DE SPROUSE Y MOONITZ

### CARACTERISTICAS GENERALES DE LA DECLARACION

El Accounting Research Study nº 3 (36) se concibió - como una continuación de "The Basic Postulates of Accounting", en el que sus autores, Sprouse y Moonitz desarrollan en forma de principios las bases iniciales sentadas en el primero. Junto con dicho desarrollo, el trabajo contiene un amplio conjunto de consideraciones económicas con -- respecto a los conceptos contables, que constituyen una -- completa construcción teórica en torno a la contabilidad, con abundantes muestras de su enfoque normativo y con prácticamente total olvido de los principios de contabilidad - generalmente aceptados.

Las características de los principios elaborados, según indican Sprouse y Moonitz, son las siguientes (37):

- No se conciben con una finalidad específica de satisfacer a determinado tipo de usuarios con respecto a los restantes, sino que intentan cubrir las -

---

(36) SPROUSE, R.T. y MOONITZ, M.: "A Tentative Set ..." Op. cit.

(37) Ibidem, págs. 1 a 10.

necesidades de todos los grupos de intereses que - confluyen en la empresa, tanto internos como externos a la misma. Tampoco tienen por finalidad satisfacier una determinada política, como puede ser el reparto de dividendos o la satisfacción de las cargas fiscales. Se orientan, por el contrario a medir los recursos poseídos por entidades específicas y sus cambios, con independencia de otro tipo de consideraciones, tales como las ya aludidas política de dividendos o fiscal. Se intenta la neutralidad de la información entre los diferentes intereses que en ella concurren.

- Por este motivo los principios, que se derivan por deducción de los postulados, se conciben y enun-  
cian en términos amplios que permitan la cobertura de aquéllos objetivos. Se reconoce la necesidad de desarrollar los principios en reglas específicas - que, por otro lado, pueden ser cambiantes en la medida en que se alteren las condiciones externas. - Sin embargo esta mutabilidad no tiene por qué afectar necesariamente a los principios generales.
- El campo específico de aplicación de los princi-  
pios es la contabilidad empresarial, sea cual fue-  
re la forma jurídica bajo la que se organice; son válidos, en consecuencia para las sociedades de --

cualquier tipo, limiten o no la responsabilidad de sus socios.

- La información contable se apoya en los estados financieros. Estos se conciben en sentido amplio y - como elementos interrelacionados de un todo. Aunque los principios se refieran básicamente al balance y a la cuenta de resultados, ello no implica conceder menor importancia a los restantes, ni restringir la compilación y presentación de otro tipo de datos contables o estadísticos que puedan elaborarse y presentarse para propósitos internos o como ayuda en la interpretación de los datos financieros.

La construcción de Sprouse y Moonitz, que sigue en - muchos aspectos tanto conceptuales como valorativos a la - declaración de la American Accounting Association de 1957 (38), se apoya fundamentalmente en un conjunto de definiciones previas de términos económico-contables, de las cuales probablemente la que tenga mayor incidencia sea la relativa a los activos, dado que sirve de base a una amplia propuesta valorativa:

---

(38) Vid. capítulo cuarto del presente trabajo.

Estados financieros: son aquellos cuyo propósito es presentar - la situación financiera y los resultados de las operaciones de la entidad, incluyendo cuadros adicionales ex plicativos, desarrollos de aspectos especiales de la ac tividad mercantil, reclasificaciones de los datos y es- tados suplementarios.

Activos: representan expectativas de beneficios económicos futu- ros, derechos adquiridos por la empresa como resultado de alguna transacción presente o pasada.

Coste: es una renuncia, sacrificio destinado a la obtención de beneficios, medido a través de un precio de intercambio.

Amortización: es el proceso de distribución del coste de los - servicios prestados por las partidas de activo fijo, a los productos o períodos que utilizan dichos servicios.

Pasivos ajenos: son obligaciones de transferir activos o de rea- lizar servicios, resultantes de transacciones pasadas o presentes que requieren su satisfacción futura.

Neto patrimonial: está representado por el importe diferencial en la empresa de los activos sobre los pasivos ajenos.

Capital social: es la parte de los recursos propios que procede de la entrega de activos por los propietarios o de la - conversión de beneficios retenidos y que no debe de ser retirado o reducido sino cuando esté permitido legalmen- te. Las reservas (beneficios retenidos) son beneficios procedentes de operaciones normales, que no han sido - convertidos en capital.

Beneficio neto (o pérdida neta): para un período contable es el aumento (o disminución) de su neto patrimonial, supo- - niendo que no se han producido cambios en el capital so- cial por alteraciones en el nivel de precios, por inver- siones adicionales o por distribución a los propieta- - rios.

Ingresos: incrementos en los activos netos de la empresa como resultado de la producción, de la venta de bienes o de la prestación de servicios.

Gastos: decrementos en los activos netos como consecuencia de la utilización de sus servicios económicos para obtener ingresos o del gravamen fiscal.

Ganancias: incrementos en los activos netos no procedentes de aumentos de capital o de ingresos.

Pérdidas: decrementos en los activos netos diferentes de las - que resulten de reducciones en el capital o de gastos.

## LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES

En íntima relación con los postulados básicos de los que proceden en elaboración deductivo-semántica, los principios fundamentales centran su atención principalmente en conceptos valorativos, dejando en segundo término aspectos de la presentación de la información contable y de su elaboración no relacionados con dichos extremos. Su tenor literal es el siguiente:

- A.- El beneficio es atribuible al proceso completo de la actividad empresarial. Por tanto, cualquier regla o procedimiento que asigne el beneficio a un intervalo del proceso completo debe de ser continuamente reexaminada para determinar si introduce algún sesgo en la información acerca de la cifra de beneficios asignada a períodos de tiempo específicos.

B.- Los cambios en los recursos deben clasificarse como atribuibles a:

- 1.- Variaciones en el dólar (cambios en el nivel de precios) que producen alteraciones en el capital, pero que no constituyen gastos e ingresos.
- 2.- Cambios en los costes de reposición (superiores o inferiores al efecto de la alteración en el nivel de precios), que originan pérdidas o ganancias.
- 3.- Ventas u otras transferencias o reconocimiento del valor neto de realización, que producen ingresos o ganancias.
- 4.- Otras causas, tal como el aumento o el descubrimiento de recursos naturales no conocidos previamente.

C.- Todos los activos de la empresa, obtenidos de los recursos aportados por los accionistas, o de los acreedores o por otros medios, deben de ser registrados contablemente e incluidos en los estados financieros. La existencia de un activo es independiente de los medios por los que ha sido adquirido.

D.- El problema de la valoración de un activo es un problema de medición de los servicios futuros y supone al menos tres etapas:

- a.- Determinación de la efectiva existencia de los servicios futuros. Por ejemplo, un edificio es capaz de proporcionar espacio para actividades de transformación.
- b.- Estimación de la cantidad de servicios. Por ejemplo, un edificio se estima que puede usarse durante veinte años más o por la mitad de su vida total estimada.

c.- Elección de un método, criterio o fórmula para valorar la cantidad de servicios estimados en relación con el punto b. En general, la elección de un criterio de valoración puede basarse en alguno de los tres siguientes - precios de intercambio:

1.- Un precio de intercambio pasado, como por ejemplo, el precio de adquisición o cualquier otro criterio inicial. Cuando se utiliza este método, la pérdida o la ganancia, si existe, del activo en cuestión no se reconoce hasta su venta o transferencia por -- otro procedimiento al exterior de la entidad.

2.- Un precio de intercambio actual como, por ejemplo, el valor de reposición. Cuando se utiliza este criterio, la pérdida o ganancia en el activo que se valora se reconoce en dos etapas. En la primera se reconocerá la parte de la ganancia o pérdida relativa al período o períodos desde el momento de la adquisición hasta su utilización o disposición por otro concepto; en la segunda, se reconocerán las pérdidas o ganancias restantes en el momento de la venta o transferencia por otro concepto al exterior de la entidad, medida por la diferencia entre el precio de venta (o de transferencia) y el valor de reposición. Este método es todavía un método de coste; un activo valorado de esta manera se trata como un factor de coste pendiente de utilización.

3.- Un precio de intercambio futuro, por ejemplo, el -- precio de venta anticipada. Cuando se utiliza este criterio, las pérdidas o ganancias, si las hubiera, han sido ya reconocidas contablemente. Por tanto, - cualquier activo que se valore de esta manera se -- considera como una cuenta a cobrar, cuya venta o -- transferencia por otro concepto al exterior (incluí da su conversión en dinero) no ocasionará pérdidas

o ganancias, a excepción del posible interés (descuento) correspondiente al tiempo transcurrido.

La asignación adecuada de precios a los activos y la distribución de los beneficios a los períodos contables dependen en buena medida de la estimación de la existencia de beneficios futuros, con independencia de los criterios utilizados en la valoración de los activos. La necesidad de estimaciones es inevitable y no puede eliminarse por la adopción de una fórmula de valoración.

- 1.- Cualquier activo en forma de dinero o de cuentas a cobrar en efectivo debe de mostrarse descontado a su valor actual o equivalente. El tipo de interés a emplear en el descuento debe de ser la tasa efectiva de mercado en la fecha de adquisición de los activos. El descuento no es necesario en el caso de cuentas a cobrar a corto plazo, cuando la incidencia de los intereses sea pequeña. El valor actual de las cuentas a cobrar debe de disminuirse por las correspondientes provisiones para cubrir las partidas incobrables; los costes estimados de cobro deben de recogerse en la contabilidad.

Si las cuentas a cobrar en efectivo presentan incertidumbres en cuanto al momento o al importe a percibir, deberán registrarse a su valor actual de mercado. Si este valor fuera también incierto, dichos activos deberán presentarse al coste.

- 2.- Las existencias disponibles para la venta a precios conocidos, con costes de ventas efectivamente predecibles deben de registrarse al valor neto de realización y el correspondiente ingreso debe de reconocerse al mismo tiempo. Las restantes partidas de inventarios deben de registrarse a su valor presente (de reemplazamiento), presentando por separado la correspondiente pérdida o ganancia. La contabilización de las existencias conforme a estos -



criterios, ocasionará el registro de ingresos, ganancias o pérdidas antes de que se confirmen por la venta, pero, no obstante, sin componentes del beneficio neto (o pérdida) del período en que tienen lugar.

Los costes de adquisición pueden emplearse cuando sean - aproximados a los costes corrientes (de reposición), como puede ocurrir cuando el precio unitario de las existencias sea razonablemente estable y su rotación rápida. En todos los casos, los criterios de valoración utilizados deberían estar sujetos a verificación por otro investigador competente.

- 3.- Todas las partidas de activos fijos en servicio o en disposición de estarlo, deben de registrarse al coste de adquisición o de construcción, con las oportunas modificaciones para recoger los efectos en los cambios en el dolar, bien en los estados financieros principales o en - los suplementarios. En los informes externos, el activo fijo debe de presentarse en términos de costes de reposición actuales cuando ocurran hechos significativos, tales como la reorganización de la entidad o su fusión con otra, o cuando se constituya en filial de una matriz. Incluso en ausencia de acontecimientos significativos, las cuentas deben de rectificarse en intervalos periódicos, quizás cada cinco años. El desarrollo de índices satisfactorios de costes para edificios, maquinaria y equipo puede ser una ayuda significativa en el cálculo de los - costes de reposición factibles, prácticos y objetivos.
- 4.- La inversión en activo fijo debe de amortizarse durante su vida estimada. Los criterios para adoptar un método concreto de amortización para un activo dado deben de basarse en su capacidad para producir una distribución razonablemente consistente con el flujo de beneficios procedentes del activo en cuestión.

5.- Todos los activos inmateriales tales como patentes, propiedad intelectual, investigación y desarrollo y fondo de comercio deben de registrarse al coste, con las modificaciones adecuadas por los cambios en el valor del dolar, bien en los estados financieros principales, bien en los suplementarios. Las partidas de vida limitada deben sanearse como gastos durante su vida estimada. Las partidas de vida ilimitada deben de continuar reconocidas como activos sin saneamiento.

Si el importe de la inversión (coste u otro criterio) - en activos fijos materiales o inmateriales aumenta o -- disminuye a consecuencia de la utilización de números - índices, la depreciación o cualquier tipo de amortización debe basarse en los importes rectificados.

E.- Todos los pasivos ajenos de la empresa deberán registrarse contablemente y presentarse en los estados financieros. -- Aquellas obligaciones que han de ser liquidadas en efectivo deben de medirse al valor actual de los pagos futuros o -- equivalente. El tipo de interés (de mercado, efectivo), en la fecha en que se contraiga la obligación es el adecuado - para su utilización en el descuento y en la amortización de posibles quebrantos y primas. Estos últimos conceptos son - medios técnicos para relacionar el precio de emisión con el principal y en consecuencia deben de aparecer estrechamente asociados con este último en los estados financieros.

F.- Aquellos pasivos que han de ser reembolsados en bienes o -- servicios (no en efectivo) deben de valorarse por su precio de venta convenido. El beneficio se acumula en este caso -- cuando se realicen los servicios estipulados o cuando se -- produzcan o entreguen los bienes.

G.- En las sociedades con responsabilidad limitada, el neto patrimonial debe dividirse en capital social y beneficios retenidos. El capital, por su parte, debe de clasificarse de

acuerdo con su origen, es decir, en relación con la naturaleza de las transacciones que lo originan.

Los beneficios retenidos deben de incluir el importe acumulado de los beneficios netos y de las pérdidas netas, menos -- los dividendos acortados y menos los importes trasladados - al capital social.

En las entidades que no limiten la responsabilidad de sus socios, debe de seguirse el mismo sistema, aunque suele ser -- más aceptable el presentar por separado el capital correspondiente a cada propietario o grupo de propietarios a la fecha del balance.

H.- La cuenta de resultados de las operaciones debe de poner de manifiesto los componentes del beneficio con el suficiente - detalle como para que permita hacer comparaciones o interpretaciones. Con esta finalidad, los datos deben de ser clasificados al menos como ingresos, gastos, ganancias y pérdidas.

1.- En general el ingreso de una empresa durante un período contable representa la medida del valor de cambio de los productos (bienes y servicios) de dicha empresa en aquel período. Los aspectos contemplados en el punto D.2 son - también aplicables en este caso.

2.- En sentido general, los gastos miden los costes del importe de los ingresos reconocidos. Pueden asociarse directamente con las transacciones productoras de ingresos (por ejemplo, los denominados costes de los productos) o con el período contable en que aparecen los ingresos -- (por ejemplo, los denominados costes de los períodos).

3.- Las ganancias incluyen partidas tales como los resultados de la tenencia de existencias producidos por la subida de los precios, la venta de activos (diferentes de las acciones propias en venta) a precio superior al va-

lor en libros, y la extinción de pasivos ajenos o valor inferior al contable. Las pérdidas incluyen partidas tales como los resultados producidos por la disminución de los precios de las existencias, la venta de activos (diferentes de acciones propias) a precio inferior a su valor contable, la cancelación de pasivos ajenos a mayor importe que el registrado en libros y las obligaciones impuestas por decisiones judiciales.

#### LA ATRIBUCION DEL BENEFICIO Y EL PRINCIPIO DE REALIZACION

La preocupación básica de Sprouse y Moonitz se centra en el postulado imperativo C-2, objetividad, en congruencia lógica con la finalidad de la información contable. Sin embargo, hay que subrayar la profunda diferencia en la utilización de este término en relación con las propuestas tradicionales en las que objetividad se vincula -- con precio o coste histórico. En cambio, para estos autores, objetividad se traduce en que si es universalmente aceptado que el beneficio es atribuible al proceso completo de tenencia de un bien, su reconocimiento no ha de basarse sólo en el principio de la realización, habitual, -- por no decir prácticamente único en la concepción clásica (39). En cambio, afirman los autores, la realización en el momento de la venta conduce a una alteración en la finali-

---

(39) Págs. 11 y ss.

dad de presentar objetivamente la actividad empresarial, ya que la venta sólo es una fase de tal actividad. El beneficio reconocido en el momento final del proceso de valor de la empresa no es, por tanto, objetivo.

En consecuencia, el principio de realización sólo es satisfactorio cuando el flujo es razonablemente uniforme y aún en este caso los beneficios reconocidos no tienen por qué coincidir con exactitud con los atribuibles al proceso de tenencia completa en el período considerado. El reconocimiento en el momento de la venta acarrea importantes consecuencias:

- Los cambios en los precios específicos de las partidas tales como las existencias o activos fijos no se registran hasta que se realizan. Con ello el beneficio se refleja en el momento de la realización y no en los períodos en que tiene lugar.
- El balance se ve abocado al coste histórico y la valoración de sus partidas es un subproducto del principio de realización, que se aplica a la determinación del beneficio, pero no a la valoración independiente de los activos.
- Los cambios en el nivel de precios no se reflejan adecuadamente y a su vez se confunden y mezclan con los cambios en los precios específicos. Una parte de lo que se reconoce como beneficio debería estar

destinado a restaurar el capital por la incidencia en el mismo de los cambios en la unidad de medida.

La medida del beneficio, en consecuencia, debe de - descansar en la valoración de activos y pasivos. El problema estriba en que no siempre es fácil la determinación de precios futuros, pero si ello fuera viable el beneficio -- calculado comparando la situación financiera en dos momentos ofrecería el mismo resultado que comparando, por imputación, gastos e ingresos, no siendo necesaria entonces la distinción entre beneficios realizados y no realizados -- (40).

### CONCEPTO Y VALORACION DE LOS ACTIVOS

El concepto contable tradicional de activo, que presta más atención a la función de registro que a su sentido económico, se ve ampliamente trascendido por la definición de Sprouse y Moonitz (41), que se funda en su capacidad para producir servicios, auténtica razón de ser de su existencia en la empresa (42), basada en el valor útil de repo

---

(40) Una interesante ampliación de estos aspectos y en especial de los problemas originados por el principio de realización puede encontrarse en CEA GARCIA, J.L.: "Los principios de valoración ..." Op. cit.

(41) Vid. págs. 20 y ss.

(42) Similar definición ofrecía la revisión de 1957 de la declaración de la A.A.A.: "Accounting and reporting standards ..." Op. cit.

sición del activo en cuestión (43).

La definición así elaborada tiene importantes consecuencias, algunas de las cuales se ponen de manifiesto en el propio trabajo de Sprouse y Moonitz (44):

- Se trata de un criterio claro para delimitar la existencia de activos, vinculado a la utilidad - que un determinado bien o derecho supone para su titular. Puede de esta manera el criterio apuntado contribuir a la diferenciación entre los conceptos inmateriales que deben de incluirse en el activo propiamente dicho, de aquellos que no tienen contenido económico alguno, por lo que su permanencia en balance es una mera ficción contable.
- Al mismo tiempo, la posibilidad de rendir beneficios futuros es un atributo que hace medibles a los activos.
- La vida de un activo está limitada a su capacidad de rendir servicios.

---

(43) Cfr. FERNANDEZ PIRLA, J.M.: "Teoría económica ..." Op. cit., - pág. 172: La empresa estimará un elemento por su precio de reposición siempre y cuando esté dispuesta a reponer el mismo y esta propensión a la reposición existirá cuando en la estructura técnica y económica de la empresa el elemento en cuestión tenga una misión y un significado.

(44) Algunos de ellos se recogen también en HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría ..." Op. cit., págs. 292 y ss.

- La forma en que puede aparecer un activo en la empresa es diversa, pero su existencia es independiente de la manera en que aparece. Funcionalmente todos los activos son idénticos en base a este criterio y la única diferencia estriba en la forma o plazo de obtener los servicios futuros.
- La definición de activo, especialmente los términos "esperado" y "futuro" introducen algunos matices de incertidumbre en la misma. Sin embargo, este problema afecta a la valoración del activo y no a la determinación de su existencia; sólo cambia la naturaleza de la partida si la incertidumbre es tan grande que el beneficio futuro es cero o negativo (45).
- La valoración en base a los servicios futuros permite la utilización de criterios diferentes al tradicional precio o coste de adquisición, cuando éste no suponga una medida adecuada de tales servicios.

La aplicación de estos criterios a los aspectos valorativos de los activos se presenta estudiando por separado sus diversas formas.

---

(45) Evidentemente y aún admitiendo la validez de la afirmación, la determinación de un beneficio futuro no siempre es tan categórica como para dilucidar fácilmente su existencia o inexistencia.



El efectivo y los créditos convertibles en dinero líquido deben de valorarse en base al importe efectivo en -- que han de convertirse (46), siendo la tasa efectiva de -- mercado un buen indicador para su actualización. Aparece -- aquí el criterio de la materialidad, al igual que en otros puntos de los principios, de manera difuminada, pero implícita en algunas consideraciones. Así, se afirma que en los créditos recuperables a corto plazo puede ignorarse el tipo de interés. Idénticos criterios habrán de seguirse para los valores mobiliarios, cuando tengan valor y fecha conocida de vencimiento y de pago de intereses. No obstante se indica como más recomendable, en especial cuando los valores hayan de venderse, el precio de mercado, para el que -- se enumeran las siguientes ventajas (47):

- Los valores de mercado son tan verificables como -- los precios de adquisición en la mayoría de los casos, a la vez que suelen representar información -- objetiva con respecto al importe efectivo en que -- se convertirán.
- La valoración a precio de mercado elimina la anómala presencia en balance de varios paquetes de acciones iguales valorados a diferentes precios por haber sido adquiridos en distinta fecha.

---

(46) Se supone la certeza en el cobro o, de lo contrario, los importes efectivos a percibir deben de ajustarse, como es lógico, a esas -- expectativas.

(47) Cfr. SPROUSE, R.T. y MOONITZ, M.: "A tentative ..." Op. cit., pág. 25 y HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría ..." Op. cit., págs. 348 y ss.

- Se ofrece así mejor información en cuanto a los efectos de la tenencia de valores. Las pérdidas y ganancias provenientes de esta tenencia son tan importantes como las provenientes de la venta.

Similares criterios basados en el servicio potencial se utilizan para los restantes activos, para los que prevalecen, en especial en el circulante, los valores corrientes como más apropiados para la medida del beneficio. Estos valores se basan en precios de mercado, sean inferiores o superiores al inicial, dado que dicho parámetro puede considerarse como una aceptable, objetiva y neutral estimación de los beneficios esperados (48), siendo independiente por lo general de los planes o expectativas de la entidad individual. Si no existe disponible un precio de mercado pueden seguirse criterios alternativos: la utilización de índices o la estimación objetiva.

Quizá la aportación más extensa en cuanto a criterios valorativos y su fundamento sea la realizada en torno a las existencias para las que, si son fácilmente vendibles debe de utilizarse su valor de realización (49). Con lo que se asigna la mayor parte, sino la totalidad de los cambios en los recursos y sus correspondientes pérdidas y ganancias al período de producción.

---

(48) Pág. 27.

(49) Ibidem.

En esta línea de razonamiento, Sprouse y Moonitz cri  
tican el criterio del valor histórico y su corolario con-  
servador, la regla del menor valor entre el histórico o el  
de mercado. El coste histórico -afirman- está lejos de ser  
un criterio satisfactorio porque rara vez refleja el bene-  
ficio presente o futuro. Con respecto a su única ventaja,  
la objetividad, se aduce que es condición necesaria, pero  
no suficiente, señalándose además la heterogeneidad que --  
produce la valoración histórica. Por otro lado, este criteri  
o está en contra del principio de gestión continuada o -  
"going concern" ya que el precio de mercado crea la presunci  
ción de representar el mínimo valor económico de dichas --  
partidas para la empresa.

Por su parte, la elección entre el valor más bajo entre  
el precio de mercado y el de adquisición es un criteri  
o que falta a la realidad, siendo notoriamente asimétrico.  
El reconocimiento de pérdidas no realizadas y el no reco  
nocimiento de beneficios no realizados produce una informa  
ción que discrimina a los accionistas según su intención  
de comprar o vender. Posiblemente el argumento más contun-  
dente sea el siguiente: si el valor de mercado es objetivo,  
definido, verificable y más útil cuando es menor que el de  
adquisición, también posee dichos atributos cuando es ma-  
yor.

El criterio de preferencia por los valores actuales  
se rompe en cierto modo en relación al activo fijo, para -

el que se recomienda el valor histórico, aunque se sugiere la actualización periódica para poner de manifiesto la incidencia de los cambios en el nivel de precios.

Los principios de Sprouse y Moonitz constituyen una completa propuesta valorativa que hunde sus raíces en criterios marcadamente económicos y que pone de manifiesto las diferencias existentes entre teoría y práctica. Su validez descansa en la propia relatividad y carácter finalista de la valoración: si el objetivo es preservar al máximo el valor sustancial de la entidad, el coste histórico y el conservatismo contable constituyen una solución posible, aunque dificultada por la inflación, ante tal finalidad; si lo que se pretende es crear una auténtica teoría objetiva de la medida económica, habrá que afirmar su inconveniencia. Incluso con el primer criterio, cabría recomendar soluciones alternativas: la consideración estadística del riesgo y la cobertura del mismo a través de una oportuna política de dotación de reservas (50).

---

(50) Los estudios de Sprouse y Moonitz, como ya indicamos en otro lugar, no puede decirse que tuvieran una buena acogida de la profesión. En el apéndice al ARS nº3 pueden encontrarse los comentarios de una decena de opiniones autorizadas del momento. HENDRIKSEN, E. S. : "Teoría..." op. cit., pág. 88 resume las causas por las que las recomendaciones de los ARS no han sido seguidas en las opiniones del APB: 1.- El razonamiento independiente y las ideas preconcebidas de los miembros del Board han conducido a conclusiones diversas. 2.- La investigación y la argumentación de los ARS no siempre han sido concienzudas ni convincentes. 3.- Ha habido presiones provenientes de ciertos grupos u organismos con intereses creados en procedimientos o resultados específicos. 4.- Por parte de los profesionales en ejercicio hay resistencia natural a un cambio rápido por razón de la perturbación y la confusión que causa. 5.- A veces se han puesto en marcha nuevos métodos como adición a los procedimientos existentes, pero la presión para que se reduzca el número de opciones exige que se haga una selección; por consiguiente, se demoran las nuevas ideas de los estudios.

### BIBLIOGRAFIA CITADA

- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION: "Accounting and reporting standards for corporate financial statements". A.R., vol. XXXII, octubre de 1957.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS: "Report to Council of the Special Committee on Research Program". J.O.A., n° 106 diciembre de 1958.
- "Reporting the Financial Effects of Pricelevel changes". A.I.C.P.A., A.R.S. n° 6. New York, 1963.
- CANNON, A.M.: "Discussion notes on the Basic Postulates of Accounting". J.O.A. febrero de 1962.
- CAÑIBANO CALVO, L.: "Teoría Actual de la Contabilidad". Ed. I.C.E., - Madrid, 1975.
- CEA GARCIA, J.L.: "Los principios de valoración en la doctrina contable: su aplicación". R.E.F.C. n° 4, enero-abril, 1973.
- "La información contable ante la variación del poder adquisitivo". R.E.F.C. n° 8.
  - "Memoria sobre concepto, método, fuentes y programa de la Contabilidad". Facultad de CC.EE. de la Universidad Autónoma de Madrid, 1979.
- CHAMBERS, R.J.: "Why Bother with Postulates?" J.A.R. Spring, 1963. - Versión castellana en BUCKLEY, J.W. (editor): "La contabilidad -- contemporánea y su medio ambiente". Ediciones contables y administrativas. México, 1970.
- "The Development of Accounting Theory". AB. diciembre de 1972.
- CHETKOVICH, M.N.: "Standards of disclosure and their development". - J.O.A., diciembre de 1955.
- FERNANDEZ PIRLA, J.M.: "Teoría Económica de la Contabilidad". Quinta Edición. Madrid, 1967.
- FREMGEN, J.M.: "The Going Concern Assumption: A Critical Appraisal". A.R., vol. XLIII, octubre de 1968.
- HENDRIKSEN, E.S.: "Teoría de la Contabilidad". UTEHA. México, 1974.
- HOFSTEDT, T. y HUGHES, G.: "An Experimental Study of the Judgment -- Element in Disclosure Decisions". A.R., abril de 1977.
- LAMBERT, S.J.: "Basic Assumptions in Accounting Theory Construction". J.O.A., n° 137, febrero de 1974.

- MEYER, P.: "The Accounting Entity". AB., diciembre de 1973.
- MOONITZ, M.: "The Basic Postulates of Accounting". A.I.C.P.A., A.R.S. n° 1. New York, 1961.
- "Why Do We Need 'Postulates' and 'Principles'". J.O.A., vol. CXVI, diciembre de 1963.
- QUEENAN, J.W.: "Comments on the Basic Postulates", J.O.A., agosto de 1962.
- SPROUSE, R.T. y MOONITZ, M.: "A Tentative Set of Broad Accounting -- Principles for Business Enterprises". A.I.C.P.A., A.R.S. n° 3. -- New York, 1962.
- STERLING, R.R.: "The Going Concern: An examination". A.R., julio de 1968.
- VATTER, W.J.: "Postulates and Principles". J.A.R., vol. 1, n° 2, otoño de 1963.